

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 30. Juni 1995 betreffend Grunderwerbsteuer und Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den auf Grund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Grunderwerbsteuerbescheid wird gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 16. März 1992 wurde zwischen H.P. als Verkäufer einerseits, sowie Bw. und A.H. als Käufer andererseits ein Kaufvertrag abgeschlossen. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile des Vertrages lauten wie folgt:

#### "I. Kaufgegenstand

*H.P. ist grundbürgerlicher Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 110 Grundbuch M., ob welcher Liegenschaft unter Anderem das Grundstück Nr. 162/10 im grundbürgerlichen Ausmaß von 343 m<sup>2</sup> zugeschrieben ist. Ferner ist er zu 10/16 Anteilen Eigentümer der Liegenschaft EZ 3565 Grundbuch M. mit den Grundstücken Nr. 162/24 sowie 162/25.*

*Das Grundstück Nr. 162/10 sowie je  $\frac{1}{16}$  Anteil an den Grundstücken Nr. 162/24 und 162/25 bilden den Kaufgegenstand.*

*H.P. erklärt ausdrücklich, dass der Kaufgegenstand sein uneingeschränktes Eigentum darstellt und verkauft hiermit an Herrn und Frau Hans-Peter und Auguste H. und diese kaufen und übernehmen in ihr Eigentum das Grundstück Nr. 162/10 sowie je  $\frac{1}{16}$  Anteile der Grundstücke Nr. 162/24 und 162/25 samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, also wie die Grundstücke liegen und stehen, mit allen Rechten, Nutzen und Lasten, wie der Verkäufer diese Parzellen bisher besessen und benutzt hat oder zu besitzen und benutzen berechtigt war.*

*II. Kaufpreis:*

*Die Käufer erwerben den in Punkt I. näher bezeichneten Kaufgegenstand und in beiderseits ausdrücklich vereinbarten Kaufpreis von 235.950,00 S.*

.....

*III. Besitzübergang*

*Die Übergabe und Übernahme des Vertragsgegenstandes in den physischen Besitz und Genuss der Käufer erfolgt zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung.*

.....

*IV. Nutzungsumfang*

*Der Verkäufer erklärt, dass die Nutzung der vertragsgegenständlichen Liegenschaft durch keinerlei wie immer geartete Rechte dritter Personen beschränkt oder belastet ist. Den Käufern steht daher das zeitlich und örtlich uneingeschränkte Nutzungsrecht der Vertragsliegenschaft mit dem Tage des Besitzüberganges zu.*

*Der Verkäufer erklärt verbindlich, dass auf Grund des Bescheides des Marktgemeindeamtes Ma. vom 6. Juli 1989 eine rechtskräftige Bauplatzbewilligung hinsichtlich des Grundstückes Nr. 162/10 vorliegt.*

*Die Käufer erklären ausdrücklich davon in Kenntnis zu sein, dass gemäß Punkt 3 des Bescheides des Marktgemeindeamtes Ma. vom 6. Juli 1989 die Grundstücke Nr. 162/24 und 162/25 als Gemeinschaftsparkplätze für die Parzellen Nr. 162/7 bis 162/22 bereit zu stellen sind. Diese beiden Grundstücke Nr. 162/24 und 162/25 stehen daher im Miteigentum sämtlicher Eigentümer der Parzellen Nr. 162/7 bis 162/22.*

.....

*V: Haftung*

.....

Weiters erklärt der Verkäufer rechtsverbindlich, dass keine Zusagen dritten Personen gegenüber vorliegen, welche das freie Eigentum oder die Nachbarschaftsrechte beeinträchtigen könnten.

....

#### *IX. Schlussbestimmungen*

*Die Vertragsteile erklären, dass neben diesem Vertrag keine mündlichen Abreden getroffen wurden; Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages sind nur rechtsverbindlich, wenn sie schriftlich festgehalten und von den Vertragsteilen unterfertigt sind.*

....."

Am 20. März 1992 wurde im Hinblick auf den obigen Kaufvertrag eine Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 abgegeben, wonach sich die Gegenleistung für das gegenständliche Grundstück auf 235.950,00 S belaufen würde.

Am 27. März 1992 wurde die Grunderwerbsteuer auf Basis einer Bemessungsgrundlage von 235.950,00 S in Höhe von 4.129,00 S festgesetzt.

Mit Ergänzungsvorhalt der Abgabenbehörde I. Instanz vom 29. Juli 1994 wurde um Vorlage des Bauvertrages mit der Firma G. betreffend der Errichtung des Reihenhauses ersucht.

Mit Schreiben vom 16. August 1994 wurde der am 10. Juni 1992 abgeschlossene Bauvertrag zwischen den Käufern Hans-Peter und Auguste H. (Auftraggeber) sowie der Firma G. (Auftragnehmer) eingereicht. Die für die Berufungsentscheidung wesentliche Teile des Vertrages lauten wie folgt:

"I.

*Verbindliche Rechtsgrundlagen für diesen Bauvertrag sind in nachstehender Reihenfolge:*

1.	Die Bestimmungen dieses Bauvertrages
2.	Der Wortlaut der unten unter Punkt II. genannten Projektbeschreibung
3.	Von den beiden Vertragsparteien anerkannte, schriftliche Ergänzungen
4.	Die zum Zeitpunkt der Unterfertigung dieser Urkunde durch den Käufer gültigen Ö-Normen
5.	Die einschlägigen anzuwendenden Gesetzbestimmungen, diese gehen in der Reihenfolge nur dann vor, wenn sie zwingenden Charakter haben
6.	Einreichpläne sowie Ausführungspläne vom 1. August 1989 der Firma G.

II.

Der Auftraggeber teilte dem Auftragnehmer den unwiderruflichen Auftrag auf dem durch den Auftragnehmer mit gleichzeitig abzuschließenden Kaufvertrag erworbenen Grundstück das Bauvorhaben nach der dem Auftraggeber im Einzelnen bekannten Projektbeschreibung "Reihenhausanlage Ma.", mit der unten abgeänderten Bau- und Ausstattungsbeschreibung zu errichten. Weitere Grundlagen für die Errichtung dieses Bauvorhabens sind die Bescheide Marktgemeinde Ma. vom 14. Juli 1989 sowie vom 6. Juli 1989.

### III.

Als Preis für die Errichtung dieses Bauvorhabens auf Parzelle Nr. 162/10 der KG Ma. wird ein Betrag von 1.220.000,00 S vereinbart. Der vorgenannte Preis setzt sich aus nachstehenden Ausführungspunkten laut Projekt- bzw. Ausstattungsbeschreibung zusammen:

.....

### VI.

Die Gewährleistungspflicht beträgt 2 Jahre und beginnt mit dem Datum der ordentlichen Abnahme der Leistungen des Auftragnehmers. Sollten sich bei der Abnahme Mängel zeigen, sind diese in das Abnahmeprotokoll aufzunehmen. Die Aufnahme ins Abnahmeprotokoll gilt als Mängelrüge. Sollten zum Zeitpunkt der Abnahme ganz offenkundig erkennbare Mängel bestehen und werden diese nicht in das Abnahmeprotokoll aufgenommen, so verzichtet dadurch der Auftraggeber auf eine diesbezügliche Behebung und Preisminderung. Allenfalls vorhandene behebbare Mängel hat der Auftragnehmer binnen einer angemessenen Frist ab Abnahme ins Abnahmeprotokoll, sollten sie erst dann erkennbar werden binnen angemessener Frist ab schriftlicher Mängelrüge, zu beheben. Das Recht, dass der Auftraggeber eine Verbesserung selbst oder von einem Dritten jeweils auf Kosten des Auftragnehmers vornehmen lässt, entsteht grundsätzlich erst dann, wenn der Auftragnehmer die Behebung schriftlich unbegründet ablehnt, oder sich binnen 4 Wochen ab Eingang der Mängelrüge nicht zur Behebung bereit erklärt.

.....

#### 1.

Den Grundkäufer trifft keinerlei Mithaftung aus den Bestimmungen des abgeschlossenen Bauvertrages. Der Grundverkäufer ist daher aus jedweder Haftung oder sonstigen Verbindlichkeiten aus dem Bauvertrag befreit.

#### 2.

Mit Vorlage der Unterfertigung dieses Bauvertrages werden zugleich eine Plankopie mit Baugenehmigung, Baubescheid (wird nachgereicht), Bauplatzbewilligungen, Bau- und Ausstattungsbeschreibung sowie Ausführungspläne (werden nachgereicht) übergeben".

Am 30. Juni 1995 wurde ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sowie ein diesbezüglicher neuer Grunderwerbsteuerbescheid erlassen. Die Grunderwerbsteuer würde mit 3,5 % der Bemessungsgrundlage in Höhe von 25.479,00 S festgesetzt werden. Die Berechnung der Bemessungsgrundlage würde sich wie folgt ergeben:

<i>Kaufpreis für Grundstück (1/2)</i>	117.975,00 S
<i>Baukosten für das zu errichtende Reihenhaus laut Bauvertrag (1/2)</i>	610.000,00 S
	727.975,00 S

Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei erfolgt, weil der Abgabenbehörde nachträglich bekannt geworden sei, dass die Bauherneigenschaft für das errichtete Reihenhaus nicht gegeben sei. Gegenstand des Erwerbes wäre das Grundstück mit einem zu errichtenden Reihenhaus gewesen, weshalb auch vom Fixpreis für das Haus laut Bauvertrag vom 10. Juni 1992 mit der Firma Großschartner die Grunderwerbsteuer zu erheben sei.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erscheine iSd § 20 BAO zweckmäßig, weil damit der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtssicherheit der Vorrang eingeräumt werden würde und dadurch die richtige und gleichmäßige Besteuerung bewirkt werde.

Mit Schreiben vom 25. Juli 1995 wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingebbracht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Der Kaufgegenstand des Kaufvertrages vom 16. März 1992, abgeschlossen zwischen H.P. und den Ehegatten Auguste und Hans-Peter H. wäre der alleinige Erwerb des Grundstückes Nr. 162/10 Grundbuch M. EZ 110, samt der anteiligen Parkplatzflächen zum Kaufpreis von 235.950,00 S gewesen.

Die Grunderwerbsteuer in der Höhe von 8.258,00 S sei vom Finanzamt vom oben genannten Kaufpreis berechnet worden, mit Bescheid vom 27. März 1992 vorgeschrieben und von den Berufungswerbern ordnungsgemäß und sofort beglichen worden.

Neben diesem oben angeführten Kaufvertrag würde es keinerlei andere zusätzliche Verträge, Verpflichtungserklärungen oder irgendwelche gesetzliche Verpflichtungen (Bestimmungen) zum Bau eines "Reihenhauses" geben.

Aus dem Grundstückskaufvertrag gehe eindeutig hervor, dass

- a) die Nutzung der vertragsgegenständlichen Liegenschaft durch keinerlei wie immer gearteten Rechte dritter Personen beschränkt oder belastet sei,

- b) den Käufern das zeitliche und örtliche uneingeschränkte Nutzungsrecht der Vertragsliegenschaft mit dem Tag der Besitzübergabe zustehe,
- c) vom Verkäufer keine Zusagen gegenüber dritten Personen vorlägen, welche das freie Eigentum des Kaufgegenstandes irgendwie beeinträchtigen könnten,
- d) neben diesem Kaufvertrag keine mündlichen Abreden getroffen worden wären, die irgendwelche Verpflichtungen enthalten würden.

(Die Punkte a), b), c) und d) seien Auszüge aus dem Kaufvertrag).

Auch im Grundbuch gebe es keine Eintragung irgendwelcher Nutzungsrechte dritter Personen oder Verpflichtungen der Käufer des Grundstückes 162/10.

Laut Bescheid vom 6. Juli 1989 vom Marktgemeindeamt Ma. läge zum Kaufzeitpunkt eine rechtskräftige Bauplatzbewilligung des Grundstückes 162/10 vor. Ebenso sei der Firma G. mit Bescheid vom 14.7.1989 die Baubewilligung zur Errichtung von Eigenheimen als Teil einer Gesamtanlage erteilt worden.

Bei der Vorsprache beim Referatsleiter der Bauabteilung des Marktgemeindeamtes Ma. am 10. Juli 1995 sei folgender Status zum Zeitpunkt nach dem Grundkauf nach der Baubehörde festgestellt worden:

Das Ehepaar Auguste und Hans-Peter H. sei alleiniger Besitzer des Grundstückes 162/10 in der Marktgemeinde Ma., auf dem sich keine Liegenschaft befinden würde und auch keine Verpflichtung zum Bau eines Eigenheimes bestehen würde. Aus der bestehenden Bauplatzbewilligung könne man keine Verpflichtung, sondern lediglich das Recht zum Bau eines Eigenheimes ableiten.

(Also hätten die Berufungswerber den gleichen Status wie jeder andere "Häuslbauer", der sich in einem Siedlungsgebiet ein Baugrundstück erwerbe und vorhave, darauf ein Massiv- oder Fertighaus nach gesetzlichen Bestimmungen und Vorgaben der Baubehörde zu errichten. Dieser "Häuslbauer" sei sogar steuerlich begünstigt, wenn er innerhalb einer gewissen Frist zum Haus bauen beginnen würde).

Weitere Aussage der Baubehörde:

Die bestehende Baubewilligung sei in keiner Weise eine Verpflichtung zum Haus bauen, sondern Risiko und Nutzen der Firma G.. Herr Gr. hätte zu diesem Zeitpunkt nur auf seine Überredungskunst vertrauen können und sein Eigenheim von seiner Firma planen und errichten zu lassen. Laut Aussage der Baubehörde Ma. hätte das gekaufte Grundstück leer stehen bzw. sie hätten mit einem Baumeister ihrer Wahl ein Projekt mit dem Ansuchen um Baubewilligung einreichen können. Dieses Projekt müsse nur den gesetzlichen Bestimmungen (Höhe, Abstände zur Straße oder Grundgrenze, technische Bestimmungen) entsprechen, aber nicht dem Aussehen der geplanten oder bereits gebauten Häuser gleichen.

## Reihenhaus oder Eigenheim als Teil einer Gesamtanlage

Für die verdichtete Flachbauweise hätte die OÖ. Landesregierung folgende zwei Wohnbauförderungsvarianten festgelegt:

### 1. Reihenhausanlage

Der Bauträger für die gesamte Anlage sei eine Wohnbaugesellschaft. Der Grundeigentümer sei entweder der Bauträger oder sei vertraglich sicher gestellt, dass alle Rechte, die dieses Reihenhausanlagengrundstück betreffen würden, auf die Wohnbaugesellschaft überschrieben seien. Das Ansuchen um Wohnbauförderung werde vom Bauträger für die gesamte Anlage eingereicht. Der spätere Besitzer stehe zu diesem Zeitpunkt noch nicht fest. Es würden generell maximal 90 m<sup>2</sup> Wohnfläche mit 11.300,00 S pro m<sup>2</sup> gefördert werden. Das ergebe ein maximales Wohnbauförderungsdarlehen vom Land Oberösterreich von 1.017.000,00 S pro Wohneinheit.

Diese Förderung sei rein projektbezogen. Auf die Darlehenshöhe hätte der spätere Käufer keinen Einfluss. Das werde ähnlich wie bei Eigentumswohnungen gefördert. Die Darlehenssumme sei deshalb relativ hoch, weil der Käufer beim Hausbau wenig bis keine Eigenleistung (schlüsselfertig) erbringen könne. Der Kaufvertrag umfasse Grundstück und Haus.

### 2. Eigenheim als Teil einer Gesamtanlage

Der Ansucher um das Wohnbauförderungsdarlehen sei eine private Person – der Bauherr oder Bauwerber. Der Antragsteller besitze bereits ein Grundstück auf dem er das Eigenheim errichten wolle (Grundstücksflächenbegrenzung circa 400 m<sup>2</sup>). Die Wohnflächenbegrenzung von 150 m<sup>2</sup> sowie Einkommensgrenzen der Bauwerber seien Bestandteile der Förderungsvoraussetzungen. Das Darlehen setze sich aus einem Sockelbetrag für die Förderungswerber sowie 100.000,00 S pro Kind zusammen. Ob die Eigenheimförderung vom Land Oberösterreich bewilligt werde, sei das Risiko des Bauherrn.

Die Förderungsrichtlinien der Eigenheimbauer in der Gruppe seien denen der "normalen Häuslbauer" (Massiv- oder Fertighaus) sehr ähnlich. Das in der Regel etwas höhere Förderungsdarlehen ergebe sich auf Grund der besseren Förderung der verdichteten Flachbauweise (sparsamer Einsatz von Grund) durch das Land Oberösterreich.

Diesen rein personenbezogenen Förderungskriterien (persönliches Ansuchen, Einkommensgrenzen, Grundflächen- und Wohnnutzflächenbegrenzung, Grundstücksbesitz) hätten die Berufungswerber entsprochen und am 25. Juni 1992 hätten sie die Zustimmung zum vorzeitigen Baubeginn ihres Eigenheimes vom Amt der OÖ. Landesregierung erhalten.

Am 10. Juni 1992, also 3 Monate nach dem Grundstückskauf, hätten sie sich entschlossen, einen rein privaten Bauvertrag (kein Kaufvertrag) mit der Firma G. abzuschließen und Herrn Baumeister Gr. zu ihrem gesetzlich befugten Bauführer zu verpflichten.

Die von der Firma G. erstellten und vorgelegten Baupläne würde nach ihren Wünschen abgeändert und anschließend gemeinsam ein Leistungsverzeichnis erstellt worden sein, welche Arbeiten die Firma G. bei ihrem Bauvorhaben zu erledigen hätte und auch welche Materialien zu verwenden seien (diese Leistungen wären bei den gebauten Eigenheimen verschieden, da jeder Bauherr gewisse Arbeiten entweder selbst in Eigenleistung oder anderen Firmen übergeben wolle). Dieser Leistungsnachweis wäre auch die Basis für die Erstellung eines Preisangebotes, welches von Herrn Gr. mit 1,220.000,00 S beziffert worden sei.

Bei diesem Preis handle es sich um keinen Fixkaufpreis, sondern um einen Betrag, der sich aus den vertraglich vereinbarten Leistungen, die zu erbringen seien, ergebe und der den baugesetzlichen Bestimmungen (Bauvertrag) unterliege. Sie hätten dabei das Risiko der Mehrzahlung, wenn der Baupreisindex (Mehrkosten von Löhnen, Gehaltserhöhungen, Baustoffkosten) innerhalb eines gewissen Zeitraumes über 5 % steige.

Im Juli 1993, nach Einlangen der Zustimmung zum vorzeitigen Baubeginn für die Berufungswerber vom Amt der OÖ. Landesregierung hätten sie der Firma G. das OK zum Beginn der Aushubarbeiten für ihr Eigenheim gegeben.

Die Bezahlung der Baumeisterarbeiten sei je nach Baufortschritt erfolgt.

Bemerkungen zum abgeschlossenen Bauvertrag mit der Firma G.:

Der unterzeichnete Bauvertrag enthalte Textstellen, die zu einer falschen Annahme der Rechtsgrundlage führen könnten. Der Abschluss eines Bauvertrages bis zu einem gewissen Baustadium (Keller mit Rohbau etc.) sei in der damaligen Zeit sehr aktuell gewesen und werde häufig abgeschlossen. So würden viele Häuslbauer (speziell Fertighauskäufer) einen Bauvertrag abschließen, bei dem ein Gesamtpreis fixiert werde, der die zu erbringenden Leistungen umfasse.

Weiters hätten sich die Berufungswerber in der Bauphase in der Eigenschaft als Bauherr um folgende Dinge kümmern müssen: Überwachung und Überprüfung der Arbeiten aus dem Leistungsnachweis des Bauführers, in der Rohbauphase hätten sie selbst als Bauherrn bei der OKA um Stromzuleitung sowie Baustromzuteilung ansuchen müssen, bei der SBL hätten sie selbst um Gaszuleitung ansuchen müssen, während der Rohbau fertig gestellt worden sei hätten sie selbst als Bauherrn das Ansuchen um Abnahme der Rauchfänge beim Bezirksrauchfangkehrermeister stellen müssen, weiters hätten sie selbst das Ansuchen um Baubewilligung zur Herstellung des Hauskanalanschlusses stellen müssen und der Baubewilligungsbescheid dazu sei ihnen als Bauwerber zugestellt worden.

Letztendlich würden sie auch noch darauf hinweisen wollen, dass sie als Bauherrn der gesetzlichen Verpflichtung nachgekommen seien, beim Marktgemeindeamt Ma. im Herbst 1994 um Benützungsbewilligung ihres fertig gestellten Eigenheimes anzusuchen. Diese Benützungsbewilligung sei ihnen im Zuge eines Lokalaugenscheines im Frühjahr 1995 erteilt worden.

#### Zusammenfassung

Zum Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes hätten keinerlei vertragliche Verpflichtungen auf dem gekauften Grundstück bestanden, ein Haus zu errichten. Diese gehe eindeutig aus dem vom Verkäufer H.P. unterzeichneten und vom Notar geprüften sowie notariell beglaubigten Grundstückskaufvertrag hervor. Von Einbindung des Grundkäufers in ein Vertragskonzept des Grundstücksverkäufers H.P. könne nicht die Rede sein, weil sonst die angeführten Punkte a) bis d) dieser Berufung, die im Grundstückskaufvertrag enthalten seien, nicht extra angeführt hätten sein dürfen. Im Grundstückskaufvertrag sei lediglich angeführt, dass eine Bauplatzbewilligung bestehen würde. Mit der Bauplatzbewilligung sowie einer Baubewilligung erwerbe man lediglich das Recht aber nicht die Verpflichtung, ein Eigenheim zu errichten. Auch an ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept sei jeder Baugrundkäufer gebunden. Die Gemeinden als oberste Baubehörden hätten schon bevor ein Grundstück zum Bauplatz bewilligt werde, im Flächenwidmungsplan festgelegt, welche Art von Haus darauf gebaut werden müsse (Einfamilienhäuser in einer standardisierten Siedlung – Firsthöhen, Abstand zur Straße, Hausgröße, Ausmaße, Doppelhäuser, Wohnanlagen, Hochhäuser, Wohnblöcke, Betriebsgebäude, etc.).

Es würde noch darauf hingewiesen werden wollen, dass der Grundstückskaufvertrag vom 16. März 1992 abgeschlossen worden sei und erst 3 Monate später, am 10. Juni 1992 sei von den Berufungswerbern der Bauvertrag mit der Firma G. unterzeichnet worden. Wenn zum Zeitpunkt des abgeschlossenen Grundkaufes die Verpflichtung bestanden haben würde, verbindlich ein Reihenhaus und das nur mit der Firma G. zu bauen, würden sie sich der Willkür und damit der x-beliebigen Preis-Leistungsgestaltung der Firma G. ausgesetzt haben. Bei einer solchen Bauverpflichtung würde der Bauvertrag entweder vor dem Grundstückskauf oder zumindest am gleichen Tag unterzeichnet worden sein, es sei denn, diese Verpflichtung würde im Grundstückskaufvertrag extra angeführt worden sein.

In ihrer Eigenschaft als Bauherrn hätten die Berufungswerber neben den Aufführungen dieser Berufung auch auf die bauliche Gestaltung Einfluss genommen: die Außenfassade sei geändert worden, sowie der Innenbereich umgeplant. Dem bauausführenden Unternehmen (Firma G.) wären die Berufungswerber unmittelbar berechtigt gewesen und hätten dies auch wahrgenommen, indem sie den Baufortschritt fast täglich überwacht hätten und Änderungsmaßnahmen in Auftrag gegeben hätten. Auch das finanzielle Risiko sei bei ihnen gelegen. Im Bauvertrag sei kein Fix- oder Kaufpreis vereinbart worden, sondern ein alle

auszuführenden Leistungen umfassender Gesamtpreis, bei dem die Firma G. das Recht gehabt hätte, Kostensteigerungen über dem 5 % Baupreisindex zu verrechnen.

Sie würden glauben, dass sie sich auf Grund der angeführten Punkte sehr deutlich von den Reihenhauskäufern über eine Wohnbaugesellschaft unterscheiden würden. Bei einem Reihenhauskauf über einen Bauträger sei die höhere Bemessungsgrundlage (Grund und ein darauf zu errichtendes Haus oder Grund und darauf schon fertig gestelltes Haus) berechtigt, weil eine Bauverpflichtung bestehe. Diese sei schon daraus abzuleiten, dass sich einerseits der Bauträger gegenüber dem Grundstücksverkäufer mittels Vertrag den Reihenhausbau absichere bzw. selbst Grundstücksbesitzer sei und andererseits die höhere Wohnbauförderung an den Bauträger bewilligt sei und damit eine Bauverpflichtung bestehen würde.

Es werde daher ersucht, der Berufung Folge zu geben und wieder den am 27. März 1992 ausgestellten Grunderwerbsteuerbescheid mit der Bemessungsgrundlage von 235.950,00 S geltend zu machen.

Beigelegt wurde der bereits eingereichte Kaufvertrag vom 16. März 1992.

Weiters die Zustimmung des Amtes der OÖ. Landesregierung zum vorzeitigen Baubeginn auf Grund eines Ansuchens um Förderung nach dem oberösterreichischen Wohnbauförderungsgesetz 1990 zur Errichtung eines Eigenheimes vom 25. Juni 1992.

Der Ausführungsantrag und das Angebot der OÖ. Kraftwerke AG im Hinblick auf die gegenständliche Liegenschaft vom Dezember 1992.

Der Rauchfangbefund vom 20. September 1994.

Weiters wurde vorgelegt der Baubewilligungsbescheid vom 18. Juni 1993 an die beiden Berufungswerber im Hinblick auf die Herstellung des Hauskanalanschlusses auf der gegenständlichen Liegenschaft.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 1995 wurde durch die Berufungswerber wie folgt ausgeführt:

Es werde eine Erklärung des Baumeisters Gr. eingereicht, dass zum Zeitpunkt des Grundkaufabschlusses der Parzelle 162/10 keine Bauverpflichtung mit Herrn Gr. bestanden hätte und auch sonst keinerlei vertragliche Verpflichtungen oder Bindungen ihrerseits an Herrn Gr. gegeben gewesen wären.

Beigelegt wurde eine Erklärung des Baumeisters Gr. vom 14. Dezember 1995 mit folgendem Wortlaut:

*"Hiermit erkläre ich, dass beim Abschluss des Grundstückkaufvertrages vom 16. März 1992 betreffend die Parzelle 162/10, abgeschlossen zwischen H.P. und den Ehegatten Auguste und Hans-Peter H. keine Bauverpflichtung des Ehepaars H. gegenüber mir bestanden hat.*

---

*Außerdem gab es zu diesem Zeitpunkt keinerlei sonstige vertragliche Bindungen oder Verpflichtungen des Ehepaars H. gegenüber mir".*

Weiters liegt vor eine Niederschrift mit Herrn Gr., Baumeister, vom 2. August 1993 im Hinblick auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer betreffend den Erwerb der Ehegatten St.. Dabei handelte es sich um weitere Käufer einer Grundparzelle der gegenständlichen Wohnanlage. Die Niederschrift lautet wie folgt:

Die Parzellierung der gegenständlichen Grundfläche (M.E.S.) hätte der Grundstücksverkäufer, H.P., vorgenommen und es seien insgesamt 16 Grundparzellen geschaffen worden. Hieran hätte Herr H.P. auf 2 Parzellen selbst Einfamilienhäuser geschaffen. Die übrigen 14 Parzellen würden von Herrn Gr. und seinem Bauunternehmen in Planung genommen worden sein, und er hätte hiefür auch eine entsprechende Baubewilligung erhalten, mit Ausnahme von einer einzigen Parzelle, deren zukünftiger Eigentümer selbst um Baubewilligung eingereicht habe. Das hieße, er hätte für 13 einzelne Parzellen bei der Baubehörde das Ansuchen um Baubewilligung eingereicht und bewilligt erhalten. Er alleine hätte alle Vorkehrungen getroffen, um die Grundparzellen mit den von ihm geplanten und zu errichtenden Reihenhäusern an den Mann zu bringen. Durch entsprechende Mundpropaganda und Inserate in den OÖ. Nachrichten hätten sich im Verlaufe der Verkaufszeit, die sich über fast 4 Jahre erstreckt hätte, ausreichend viele Interessenten für die Reihenhäuser bzw. das Projekt gefunden. Er hätte von Herrn H.P. die Verkaufsermächtigung erhalten und hätte so gegenüber den potenziellen Interessenten als Abschlussbevollmächtigter auftreten können. Er hätte daher die Verkaufsgespräche mit den jeweiligen Interessenten so geführt, dass immer nur Grundstück und darauf zu errichtendes Gebäude, nämlich Reihenhaus, Verhandlungsgegenstand gewesen wäre. Er hätte ein nacktes Grundstück ohne darauf zu errichtenden Haus gar nicht angeboten. Dies ergebe sich auch aus seiner Werbung, etwa in den OÖ. Nachrichten, wo er auch Reihenhäuser und nicht nackte Grundstücke zum Verkauf angeboten hätte.

Da sich der Fall, dass ein Interessent nur den nackten Grund und Boden alleine ohne dem darauf von ihm zu errichtenden Haus kaufen wolle, nicht stellte, könne er zu einer solchen rechtlichen Konstellation nur sagen, dass er diesfalls gegenüber Herrn H.P. alle seine Kosten hätte geltend machen müssen. Da aber nur Reihenhäuser verkauft worden seien, was insbesondere auch im Fall der Ehegatten St. zugetroffen hätte, hätte er diese Problemstellung nicht gehabt. St. hätten auch mit ihm den Ankauf des Reihenhauses verhandelt und mündlich abgeschlossen. Er könne nicht mehr genau sagen, welcher Vertrag, nämlich Kaufvertrag oder Bauvertrag in diesem konkreten Fall zuerst unterschrieben worden sei. Jedenfalls hätte er auch in diesem Fall St. den Bauvertrag vorher schon mündlich vereinbart gehabt, und es wäre für alle Beteiligten, also Herrn H.P., die Ehegatten St. und für ihn völlig selbstverständlich gewesen, dass neben dem Kaufvertrag über das Grundstück auch der Bauvertrag abgeschlossen werden müsse, wie dies mündlich auch vorher geschehen sei. Im Rahmen der

ihm von Herrn H.P. als damaligen Grundeigentümer eingeräumten Verkaufsermächtigung über die einzelnen Grundparzellen mit darauf zu errichtenden Reihenhäusern könne er für seine Person nur sagen, dass er mit keinem einzigen Interessenten Verkaufsgespräche nur über den nackten Grund und Boden geführt habe, weil dies gegen seine Interessen gerichtet gewesen sein würde. Er hätte in dieses Projekt ja die gesamte Planung, Einreichung, etc. investiert gehabt.

Über die im Bauvertrag vom 9. September 1992 mit den Ehegatten St. und in den übrigen, standardisierten Bauverträgen enthaltenen Leistungen sei beiderseits ein Fixpreis vereinbart worden, der einzuhalten gewesen wäre. Sonderwünsche, die von den einzelnen Erwerbern, z.B. auch von den Ehegatten St., geäußert worden wären, seien separat vereinbart worden und auch in Rechnung gestellt worden. Er würde präzisieren, dass die Ehegatten St. keinerlei Sonderwünsche bezüglich des Bauvorhabens vorgebracht hätten, sondern das Reihenhaus nach seinen Plänen errichten hätten lassen.

Die im Bauvertrag vereinbarte Fixpreisbasis sei so zu verstehen, dass Teuerungen ausschließlich zu seinen Lasten gegangen sein würden und auch tatsächlich gegangen seien und somit die einzelnen Erwerber, insbesondere auch die Ehegattin St., keinerlei Kostenrisiko gehabt hätten.

Die einzelnen Erwerber, so insbesondere auch die Ehegatten St., hätten im Rahmen der Gesamtkonzeption keine Sonderwünsche anbringen können, die den Bau bzw. das äußere Erscheinungsbild der Reihenhausanlage beeinträchtigt hätten. Sonderwünsche hätten sich allenfalls nur auf die Innengestaltung bzw. den Innenausbau betreffend anbringen lassen.

Abschließend könne er als bauausführendes Unternehmen sagen, dass sowohl das Baurisiko als auch die finanzielle Risiko zur Aufführung der einzelnen Reihenhäuser, so insbesondere auch des Reihenhauses der Ehegatten St., ausschließlich bei ihm gelegen gewesen wäre.

Zusätzlich liegt diesbezüglich eine Niederschrift vom 31. August 1993 mit Herrn H.P. vor, die wie folgt lautet:

Die Niederschrift vom 2. August 1993 betreffend die Angaben des Zeugen Felix Gr. seien ihm in vollen Umfang vorgelesen worden und er hätte diese Angaben verstanden. Dazu würde er angeben, dass die Angaben des Zeugen Felix Gr. den Tatsachen entsprechen würden, dass sie vollständig und wahr seien, und er diese Angaben auch als seine eigenen Angaben im Zuge dieser Befragung zum Ausdruck bringen würde. Die Ehegatten St. hätten demnach ein Grundstück mit Reihenhaus erworben und wären somit in das Gesamtkonzept der M.E.S. eingebunden gewesen. Die Bauleistungen des Bauunternehmers Gr. seien auf Fixpreisbasis erbracht worden, Baurisiko und Kostenrisiko würden beim Bauunternehmer alleine gelegen sein. Im Übrigen ergebe sich dasselbe Gebilde bzw. dieselbe rechtliche Konstruktion auch bei

den übrigen Reihenhauserwerben. Des Weiteren würde er nochmals auf die Angaben des Herrn Gr. in der Niederschrift vom 2.8.1993 verweisen und hätte dieser nichts hinzuzufügen.

Weiters liegt eine Baubeschreibung vom 15. Februar 1989 im Hinblick auf die gegenständliche M.E.S. vor. Als Bauwerber und Bauführer scheint der Baumeister G. auf, der Bauplan würde vom 8. September 1988 stammen und unter Anderem die Grundstücke Nr. 162/7 bis 162/12 der KG Ma. umfassen. Darauf vermerkt wurde, dass vom Marktgemeindeamt Ma. mit Bescheid vom 14. Juli 1989 die Ausführung genehmigt worden sei.

Beiliegend ist auch dieser Baubewilligungsbescheid vom 14. Juli 1989 welcher die Errichtung einer Reihenhausanlage "Exklusivwohnanlage Süd" (12 Wohnhäuser) umfasst. Dieser Baubewilligungsbescheid wurde der Firma G. erteilt.

Am 4. Oktober 1996 wurde die obige Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Dies mit im Wesentlichen folgender Begründung:

1. Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und lit. c und in jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel hervorkommen würden, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Verfahren einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt haben würden.

Nach § 119 Abs. 1 BAO seien die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegungspflicht erfordere die Bekanntgabe sämtlicher für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände des Erwerbsvorganges (VwGH 1901/75, 15.10.1976). Für den Bereich der Grunderwerbsteuer sei in diesem Zusammenhang die Vorschrift des § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 maßgeblich. Die eingebrachte Abgabenerklärung hätte die Behörde so vollständig über den Erwerbsvorgang zu informieren, dass auf Grund derselben die vom tatsächlichen Vorgang entsprechende Steuer erhoben werden könne. Für den vorliegenden Erwerbsvorgang sei dem Finanzamt am 24. März 1992 die Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 unter Anschluss einer Vertragsabschrift vorgelegt worden, wobei als Gegenleistung nur der Kaufpreis für das unbebaute Grundstück angeführt gewesen wäre.

Erst anlässlich der Errichtung einer Niederschrift mit Herrn Felix Gr. am 2. August 1993 und durch die Übersendung des Bauvertrages mit der Firma G. im August 1994 durch die Ehegatten H. hätte das Finanzamt davon Kenntnis erlangt, dass die Einschreiter nicht als Bauherrn des auf dem Grundstück zu errichtenden Wohnhauses angesehen werden könnten. Für die amtswegige Wiederaufnahme sei es unmaßgeblich, ob die neuen Umstände im

Erstverfahren unverschuldet nicht berücksichtigt worden wären oder ob jemand hieraus eine Schuld – z.B. durch die Unterlassung weiterer Ermittlungen – treffe (VwGH vom 27.9.1990, 89/16/0225).

Stelle sich der vom Finanzamt nicht ohne Weiteres erkennbare Zusammenhang und die Vernetzung der ihm nur sukzessive zugekommenen und keineswegs vollständig zur Verfügung stehenden Verträge und sonstigen Urkunden erst im Zuge einer auf die konkrete Problematik (Bauherreneigenschaft) gerichteten Prüfung heraus, so sei mit Recht vom Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel auszugehen (VwGH vom 30.5.1994, 93/16/0096).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wäre erforderlich gewesen, um eine grunderwerbsteuerliche Gleichbehandlung aller Erwerber der Reihenhausanlage zu erreichen und folge dem Prinzip des Vorranges der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtssicherheit. Im Rahmen des freien Ermessens wäre daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zulässig gewesen.

2. Der Erwerber einer Liegenschaft sei als Bauherr des zu errichtenden Bauwerkes anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne,
- b) das Baurisiko zu tragen habe, das heiße den ausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sei und
- c) das finanzielle Risiko tragen müsse, das heiße, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen habe, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse, aber auch berechtigt sei, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Dem Bauherren obliege es also, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Nutzungsbewilligung einzuholen.

Mit Kaufvertrag vom 16. März 1992 hätten die Ehegatten H. das gegenständliche Kaufgrundstück von H.P. erworben. Am 10. Juni 1992 hätten die Einschreiter mit der Firma G. einen Bauvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses auf der Kaufliegenschaft abgeschlossen.

Laut Punkt II dieses Bauvertrages hätten die Ehegatten H. dem Auftragnehmer den unwiderruflichen Auftrag erteilt, auf dem durch den Auftragnehmer mit gleichzeitig abzuschließendem Kaufvertrag erworbenen Grundstück das Bauvorhaben nach der dem Auftraggeber im Einzelnen bekannten Projektbeschreibung "Reihenhausanlage Ma." geschlossen, mit der unten abgeänderten Bau- und Ausstattungsbeschreibung auf

Fixpreisbasis (siehe Punkt III.) zu errichten. Das Bauunternehmen G. in Ma. hätte für die Errichtung des gegenständlichen Reihenhausprojektes die Planung durchgeführt, sei bei der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten und hätte die Baubewilligung erwirkt (Antrag vom 15. Februar 1989, Baubewilligungsbescheid vom 14. Juli 1989). Am 2. August 1993 hätte Herr Felix Gr. zur Niederschrift gegeben, das er von Herrn H.P. die Verkaufsermächtigung erhalten gehabt habe und er somit gegenüber dem potenziellen Interessenten als Abschlussbevollmächtigter auftreten habe können. Er hätte daher die Verkaufsgespräche mit den jeweiligen Interessenten so geführt, dass immer nur Grundstück und darauf zu errichtendes Gebäude, nämlich Reihenhaus, Verhandlungsgegenstand gewesen wäre. Ein nacktes Grundstück ohne darauf zu errichtendes Haus hätte er auch gar nicht angeboten. Dies würde sich auch aus der Werbung, etwa in den OÖ. Nachrichten, wo Reihenhäuser und nicht unbebaute Grundstücke allein zum Verkauf angeboten worden wären, ergeben.

Die unlösbare Verbindung zwischen Bauvertrag einerseits und Kaufvertrag andererseits könne bei diesem Sachverhalt wohl nicht ernsthaft bestritten werden. Nur solche Interessenten hätten Grundeigentum erwerben können, die gleichzeitig der Firma G. als Organisator den Bauauftrag erteilen und sich damit in ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept einbinden lassen würden.

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien die Kosten der Gebäudeerrichtung in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen, wenn Gegenstand des Kaufvorganges eine Liegenschaft in bebautem Zustand sei, und zwar auch dann, wenn die Bebauung erst zukünftig erfolgen solle. Dies müsse nicht in einem (Zahlwort)Vertrag vereinbart sein, sondern könne sich auch aus mehreren Verträgen (Vertragsgeflecht) ergeben, wobei auch ein Dritter (Organisator) zwischengeschaltet sein könne. Bei derartiger Vertragslage sei der Liegenschaftserwerber nicht als Bauherr anzusehen. Der grunderwerbsteuerrechtlich relevante Erwerbsvorgang umfasse somit entgegen der Ansicht der Ehegatten H. nicht bloß ein unbebautes Grundstück, sondern auch ein darauf zu errichtendes Reihenhaus auf Basis des Bauvertrages vom 4. September 1991, welcher mit dem Grundstückskaufvertrag vom 13. September 1991 eine Einheit bilde. Im Umfang von Grundstückskaufvertrag und Bauvertrag wäre somit die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu bilden gewesen.

Bezüglich des Hinweises in den Berufungsausführungen auf die Vereinbarungen in den Vertragspunkten IV, V und IX sei auszuführen, dass laut Niederschrift vom 2. August 1993 mit Herrn Felix Gr. die Verkaufsgespräche mit den jeweiligen Interessenten – somit auch mit den Ehegatten H. – so geführt worden wären, dass immer nur ein Grundstück mit darauf zu errichtendem Gebäude Verhandlungsgegenstand gewesen wäre und somit die Einschreiter bei Errichtung des Grundstückskaufvertrages gewusst hätten, dass sie das Grundstück nur dann erwerben könnten, wenn sie gleichzeitig der Firma G. als Organisator den Bauvertrag

erteilen würden. Die Erklärung von Baumeister Felix Gr. vom 14. Dezember 1995, wonach beim Abschluss des Grundstückkaufvertrages am 16. März 1992 keine Bauverpflichtung des Ehepaars H. ihm gegenüber bestanden hätte und es zu diesem Zeitpunkt keinerlei sonstige vertragliche Bindungen oder Verpflichtungen des Ehepaars H. ihm gegenüber gegeben hätte, könnte somit als bloße "Kulanzbestätigung" angesehen werden. Das Finanzamt hätte die Frage, wer als Bauherr eines Gebäudes zu verstehen sei, in eigenrechtlicher Entscheidung zu klären gehabt und sei dabei an die Entscheidung anderer Behörden (z.B. Land Oberösterreich-Wohnbauförderung, Gemeinde-Baubehörde) nicht gebunden.

Der VwGH hätte in ständiger Rechtsprechung als wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft nicht allein den Umstand angesehen, dass der Bauherr das Bauvorhaben plane, bei der Baubehörde als Bauwerber auftrete und die Baubewilligung erwerbe. Entscheidend sei auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens zugestanden wäre. Ein Käufer sei nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn der auf die bauliche Gestaltung des Hauses und zwar auf die Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen könne.

Durch die Möglichkeit, dass die Ehegatten H. bei der OKA Antragsteller seien, für eine Kanalanschlussbewilligung angesucht hätten und den Rauchfangkehrer beauftragen könnten, einen Abnahmebefund auszustellen, würden die Einschreiter noch nicht zu Bauherrn. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 14. November 1996 wurde durch die Ehegatten H. der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Dies mit folgender zusätzlicher Begründung:

Zu den in der Berufungsschrift dargestellten Ausführungen würde man mit zusätzlichen Beweisen und neu beigestellten Unterlagen den von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommene Sachverhalt über eine etwaige, mit der Unterzeichnung des Grundstückkaufvertrages übernommene vertragliche Bauverpflichtung oder Einbindung in ein vorgegebenes Vertragskonzept richtig stellen und auch die Bauherreneigenschaft der Ehegatten H. für das auf dem Grundstück errichtete Gebäude den Behörden begründen.

Der angefochtene Bescheid sei mit einem grundlegenden Mangel behaftet, insoweit er die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfüge. Die für eine Wiederaufnahme nötige Neuerung sei nur pauschal umschrieben worden; das nachträgliche Bekanntwerden eines Umstandes sei für eine Bescheidbegründung nicht ausreichend. Nicht einmal das Beweismittel, welches den angeblich neuen Umstand indizieren solle, sei genannt. Auch die für die Ermessensübung bedeutsamen Erwägungen würden nur generell, und nicht einzelfallbezogen umschrieben sein und würden daher nicht der Begründungspflicht genügen (vgl. Stoll, Kommentar zur BAO, I, Seite 2942 f.).

In der Berufungsvorentscheidung werde dargelegt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich gewesen wäre, um eine grunderwerbsteuerrechtliche Gleichbehandlung aller Erwerber der Reihenhausanlage zu erreichen. Dem müsse entgegengehalten werden, dass eine steuerliche Gleichbehandlung nur dann erreicht werden müsse, wenn die objektiven steuerlichen Sachverhaltsgrundlagen die Gleichen seien und nicht schon aus dem Grund, weil eine Gruppe von Steuerpflichtigen mit dem gleichen Vertragspartner Verträge abgeschlossen hätte oder weil sie Grundstücksnachbarn seien.

Als immer wieder zitiertes Beweismittel in der Berufungsvorentscheidung würden die Aussagen aus einer Niederschrift mit Baumeister Gr. vom 2. August 1993 angeführt werden. Dazu müsse festgehalten werden, dass diese Niederschrift nur für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer betreffend den Erwerb der Ehegatten St. aufgenommen worden sei. Demnach könne diese Niederschrift als Beweismittel nicht zulässig sein, da sie sich auf einen anderen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand beziehe. Pauschal bezogene Aussagen betreffend anderer Reihenhauskäufer würden nur bedingt als Beweis gewertet werden können.

Es würde daher gebeten werden, bei der Überprüfung der beigestellten Urkunden, Belege und Bestätigungen den Inhalt als Beweismittel anzunehmen und so zu beurteilen, wie er schriftlich festgehalten bzw. beurkundet und unterfertigt (als bestätigt) sei und nicht, wie im Berufungsvorentscheid als "Kulanzschreiben" abzuwerten.

Keine vertragliche Bauverpflichtung und keine Einbindung in ein vorgegebenes "Vertragskonzept" des Ehepaars Auguste und Hans-Peter H.:

Grundstückskaufvertrag vom 16. März 1992

Der Verkäufer des Grundstückes, H.P., hätte im Grundstückskaufvertrag mit seiner notariell beglaubigten Unterschrift unwiderruflich beurkundet, dass

- a) "die Nutzung der vertragsgegenständlichen Liegenschaft durch keinerlei wie immer geartete Rechte dritter Personen beschränkt oder belastet ist",
- b) "den Käufern das zeitliche und örtliche uneingeschränkte Nutzungsrecht der Vertragsliegenschaft mit dem Tag der Besitzübergabe zusteht",
- c) "vom Verkäufer keine Zusagen gegenüber dritten Personen vorliegen, welche das freie Eigentum des Kaufgegenstandes irgendwie beeinträchtigen können",
- d) "neben diesem Kaufvertrag keine mündlichen Abreden getroffen wurden, die irgendwelche Verpflichtungen enthalten",
- e) "Änderungen und Ergänzungen des Grundkaufvertrages nur rechtsverbindlich sind, wenn diese schriftlich festgehalten und von den Vertragsparteien unterfertigt sind".

Die Punkte a) bis e) seien Auszüge aus dem Grundstückskaufvertrag vom 16. März 1992.

---

Bestätigungen von Baumeister Felix Gr.

Baumeister Felix Gr. hätte am 14. Dezember 1995 schriftlich bestätigt, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages weder eine Verpflichtung zum Bau eines bestimmtes Hauses oder Reihenhauses gegenüber ihm bestanden hätte, noch sonstige vertragliche Bindungen oder Verpflichtungen gegenüber ihm gegeben gewesen wären.

Originalbestätigung von Baumeister Gr..

Grundbuch

Im Grundbuch hätte es zu diesem Zeitpunkt keinerlei Eintragungen bezüglich irgendwelcher Nutzungsrechte dritter Personen oder irgendwelcher Verpflichtungen des Käufers des oben angeführten Grundstückes gegeben (Grundbuchsauszug vom 20. Mai 1992 in Beilage).

Baubehörde

Das Marktgemeindeamt Ma. als Baubehörde hätte bestätigt, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages sich weder ein Gebäude auf dem Grundstück 162/10 befunden hätte, noch eine Verpflichtung zum Bau eines Gebäudes bestanden hätte. Die bereits bestehende Bauplatz- und Baubewilligung hätte nur das Recht, aber keine Verpflichtung zum Bauen des genehmigten Gebäudes ergeben und wäre Risiko und Nutzen des Ansuchenden gewesen. Die bauliche Gestaltung, das Aussehen oder die Konstruktion eines neu zu errichtenden (neu geplanten und zu bewilligenden) Gebäudes auf diesem Grundstück wäre im Rahmen der Baubewilligung möglich gewesen. Auch hätten die Ehegatten H. als Grundstückseigentümer einen Baumeister oder einen konzessionierten Baubetrieb mit der Bauausführung beauftragen können (Bauamtsbestätigung im Original beiliegend).

Mit den vorangeführten Punkten sei eindeutig gegeben, dass

- a) der Vertragsgegenstand des Grundstückkaufvertrages nur der Erwerb des Grundstückes bzw. Grundstücksanteiles gewesen wäre und das erworbene Grundstück mit Nutzungsrechten anderer oder irgendwelcher Verpflichtungen für die Ehegatten H. als Grundkäufer nicht belastet gewesen wäre,
- b) die Ehegatten H. als Unterzeichner des Grundstückkaufvertrages in keinster Weise vertraglich zum Bau eines bestimmten Gebäudes verpflichtet gewesen wären oder sich in ein vorgegebenes "Vertragskonzept" (Grundstückskauf ergebe Verpflichtung zum Bau eines im Voraus bestimmten Gebäudes auf diesem Grundstück) hätten einbinden lassen,
- c) die am 31. August 1993 protokollierten Aussagen des Grundstücksverkäufers, H.P., nicht den Tatsachen entsprochen hätten (siehe Grundstückskaufvertrag),
- d) auf Grund dieser Dokumente und Fakten der Grundstückskauf einerseits, und in späterer Folge die Errichtung eines Gebäudes auf diesem Grundstück andererseits zwei von einander

völlig unabhängige Vorgänge gewesen wären und somit die Grunderwerbsteuer vom alleinigen Wert des Grundstückes zu berechnen sei.

Der Berufungsvorentscheidung liege eine Judikatur des VwGH zu Grunde, wonach für die steuerliche Beurteilung der Zustand des Grundstückes maßgebend sei, indem dieses erworben werden solle. Die Judikatur laute: "hat sich der Verkäufer oder eine mit ihm zusammenarbeitende Errichtungsgesellschaft im Vertrag zum Bau eines Gebäudes auf diesem Grundstück verpflichtet, ist nach dieser Judikatur die Grunderwerbsteuer vom Gesamtkaufpreis zu entrichten".

Es sei zu prüfen, wer bei oder nach der Unterzeichnung des Grundstückskaufvertrages wem vertraglich verpflichtet gewesen wäre, ein Gebäude auf diesem Grundstück zu errichten:

Der Grundstücksverkäufer, H.P., wäre weder der Firma G., noch der Baubehörde gegenüber verpflichtet gewesen, ein Gebäude zu errichten oder errichten zu lassen.

Die Firma G. wäre weder dem Grundstücksverkäufer, noch der Baubehörde oder den Ehegatten H. verpflichtet gewesen, ein Gebäude zu errichten.

Die Ehegatten H. wären weder dem Grundstücksverkäufer, noch der Baubehörde oder der Firma Gr. verpflichtet gewesen, ein Gebäude zu errichten oder errichten zu lassen. Auch die Baubehörde hätte bei diesem Vertragsstand niemanden verpflichten können, ein Gebäude zu errichten. Dies würden der Grundstückskaufvertrag, die Bestätigung von Baumeister Gr., die Bestätigung vom Marktgemeindeamt Ma. (Baubehörde) und der Grundbuchsauszug bestätigen.

Es wäre erst ein weiterer Vertrag (Bauvertrag), der nicht zwischen dem Veräußerer des Grundstückes und den Ehegatten H., sondern zwischen einem Bauunternehmen (das dann Bauführer werden würde) und den Ehegatten H. notwendig, um im Vertrag ein Gebäude auf diesem Grundstück zu errichten. Dieser Vertrag sei erst 3 Monate nach dem Grundstückskaufvertrag von den Ehegatten H. unterzeichnet worden.

Bauherreneigenschaft des Ehepaars Auguste und Hans-Peter H.

Bauliche Gestaltung

Aus dem Grundstückskaufvertrag gehe eindeutig hervor, dass die Nutzung der Liegenschaft in keiner Weise beschränkt sei. Die Ehegatten H. als Grundstückseigentümer nach der Unterzeichnung des Grundstückskaufvertrages wären berechtigt gewesen – nicht verpflichtet – ein Haus ihrer Wahl (Konstruktion, bauliche Gestaltung, Massiv- oder Holzhaus) von einem x-beliebigen Baumeister oder einer Baufirma ihrer Wahl planen und bauen zu lassen. Dies gehe eindeutig aus der neu beigestellten Bestätigung der Baubehörde hervor.

Die Baubehörde hätte ihnen auch bestätigt, dass sie als Käufer des Grundstückes keinerlei Verpflichtung zum Bau eines bestimmten Gebäudes (Gestaltung, Konstruktion, Aussehen)

gehabt hätten. Eventuelle schon bestehende Baubewilligungen hätten mit einer Einschränkung auf die bauliche Gestaltung des neuen Hauses nichts zu tun gehabt und würden Risiko und Nutzen des Ansuchenden gewesen sein (siehe Grundstückskaufvertrag sowie Bestätigung des Marktgemeindeamtes Ma.).

#### Baurisiko – finanzielles Risiko

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Bauvertrages mit der Firma G. wären die Ehegatten H. grundbürgerliche Besitzer des Grundstückes 162/10 gewesen, auf dem das im Bauvertrag angeführte Gebäude errichtet hätte werden sollen. Demnach hätten sie als Grundstücksbesitzer das Baurisiko und das finanzielle Risiko in vollem Ausmaß zu tragen gehabt:

Zum Beispiel wenn sich dem kontinuierlichen Kelleraushub Probleme irgendwelcher Art entgegengestellt haben würden (Altlast-Mülldeponie, Wassereinbruch, Skelett oder Römerfunde, etc.).

Baurisiko: Es hätte die Firma G. entstehende Mehraufwendungen (Stützmauern, tiefere oder aufwendigere Grabungsarbeiten, Drainagierungen, zusätzliche Abdichtungen oder Isolierungen, usw.) den Ehegatten H. verrechnet.

Finanzielles Risiko: z.B. den Bauvertrag nicht erfüllen zu müssen, wenn der Weiterbau durch oben angeführte Risiken oder daraus resultierende Neuauflagen der Baubehörde bzw. des Landes Oberösterreich oder einer sonstigen maßgeblichen Institution nicht mehr möglich gewesen sein würde.

Baurisiko: und die bereits angefallene Kosten (die zu keinem Weiterbau führen würden) mit den Ehegatten H. abgerechnet werden würden (finanzielles Risiko).

Auch im Grundstückskaufvertrag werde unter Punkt V. Haftung auf das Baurisiko hingewiesen: "der Verkäufer und die Käufer haben die vertragsgegenständlichen Parzellen eingehend besichtigt und werden dieselben in den beiderseits bekannten Zustand übergeben bzw. übernommen. Die verkaufende Partei trägt keinerlei Haftung für eine bestimmte Beschaffenheit oder einem bestimmten Zustand der Parzellen, ....".

#### Bauvertrag mit der Firma G.

Der im Bauvertrag verwendete Vertragstext "der Auftraggeber erteilt dem Auftragnehmer den unwiderruflichen Auftrag, auf dem durch den Auftragnehmer mit gleichzeitig abzuschließendem Kaufvertrag erworbenen Grundstück ...." hätte nicht den dokumentierten Tatsachen entsprochen. Dieser auf das Grundstück bezogene Vertragstext wäre aber für die Ehegatten H. unmaßgeblich, da der Grundstückskauf mit dem Grundstücksveräußerer H.P. bereits vor 3 Monaten vollzogen gewesen wäre und sie zum Zeitpunkt der

---

Bauvertragsunterzeichnung als Grundstückseigentümer im Grundbuch – ohne irgendwelche Einschränkungen – eingetragen gewesen wären.

Als Beweis dafür diene der mit H.P. abgeschlossene Grundstückskaufvertrag, das Datum dieses Vertrages (16. März 1992) und das Datum des erst 3 Monate später abgeschlossenen Bauvertrages (10. Juni 1992), sowie auch die Bestätigung von Baumeister Felix Gr.. Maßgeblicher Inhalt dieses Bauvertrages wären für die Ehegatten H. die zu erbringenden Leistungen in Bezug auf die Errichtung des Gebäudes gewesen. Bauverträge (Leistungen zu einem Gesamtpreis) würden in der heutigen Zeit sehr häufig geschlossen werden. Fixpreise würden regelmäßig in Bauverträge aufgenommen werden und würden nach der Argumentation der Abgabenbehörde erster Instanz viele "Bauherren" in Frage stellen.

#### Bauherreneigenschaft

Die bereits bestehende Baubewilligung, die nicht vom Grundstücksveräußerer angesucht und nicht diesem bewilligt worden sei, sei erst durch Unterzeichnung eines eigenen Bauvertrages in Anspruch genommen worden. In dieser Baubewilligung wäre verpflichtend angeführt, dass bei Inanspruchnahme dieser Baubewilligung der Bauführer vor Beginn der Baubehörde anzulegen sei. Außerdem müsse der Baubehörde der "Bauwerber" gemeldet werden, damit dieser die "Bauherreneigenschaft" gegenüber den Behörden und Institutionen wahrnehmen könne. Dies würden die Ansuchen beim Land Oberösterreich, bei der Bausparkasse, beim Bezirksrauchfangkehrermeister, bei der OKA, der SBL, sowie die Ansuchen bei der Baubehörde für die Kanalanlage und Benützungsbewilligung (Kolaudierung), auf denen die Ehegatten H. als Bauherren (Bauwerber) angeführt seien, beweisen.

Natürlich würden die Ehegatten H. den bauausführenden Unternehmen unmittelbar berechtigt sein. Der Bauvertrag sei mit der Firma G. abgeschlossen worden, die den Bau selbst ausgeführt habe. Die aus dieser Berechtigung resultierenden Rechte hätten sie auch wahrgenommen.

Mit den vorangeführten Punkten sei eindeutig gegeben, dass die uneingeschränkte Entscheidung, ob gebaut werde oder nicht, einzig oder allein von den Ehegatten H. zu entscheiden gewesen wäre; dass sie auf die bauliche Gestaltung des errichteten Gebäudes maßgeblich Einfluss nehmen hätten können; dass sie das Baurisiko sowie das finanzielle Risiko voll zu tragen gehabt hätten und somit die "Bauherreneigenschaft" eindeutig bei ihnen gelegen sei.

Weiters würden sie noch feststellen wollen, dass erst durch die Unterzeichnung eines Bauvertrages ihrerseits – nicht schon durch Unterzeichnung des Grundstückskaufvertrages – die Baubewilligung (die nicht dem Grundstücksveräußerer erteilt worden wäre) in Anspruch genommen worden sei und der Baumeister beauftragt worden sei, ein Gebäude in ihrem Sinne zu errichten.

---

Es könnte doch nicht nur aus der Absicht heraus, ein Reihenhaus errichten zu wollen, die erhöhte Grunderwerbsteuer geltend gemacht werden. Damit würde ja jeder "Häuslbauer", der ein Grundstück erwerbe, darauf ein z.B. Fertighaus errichte, gefährdet, die erhöhte Grunderwerbsteuer vorgeschrieben zu bekommen (Grundstückspreis plus Fixpreis Fertighaus ergebe Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage).

Die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Judikatur lege klar, dass vor allem der Erwerb ideeller Grundstücksanteile im Verhältnis der beiden Vertragsparteien gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft des Erwerbes sprechen würde. Davon könne im gegenständlichen Fall, wie Vertrags- und Grundbuchsstand ergeben hätten, jedoch keine Rede sein.

Verfehlt sei es, die "Bauherreneigenschaft" unter Anderem von der Frage der so genannten "Fixpreisvereinbarung" abhängig zu machen. Derartige Vereinbarungen würden regelmäßig in Bauverträge aufgenommen werden, unbeschadet der sonstigen rechtlichen Konstellationen zwischen Bauherren und Bauausführer. Es bleibe unerfindlich, weshalb ein aus einer Fixpreisvereinbarung Berechtigter die Vertragsherrschaft abgeben hätte sollen. Es stimme schon, dass die Ehegatten H. sich im ersten Gespräch mit der Firma G. über das Projekt und die Abwicklung desselben (Grundkauf, Hausbau) interessiert hätten. Tatsache sei aber, dass sie zum Zeitpunkt der ersten Gespräche noch nicht in der Lage gewesen wären abzuschätzen, wann die finanziellen Mittel für die Errichtung eines Gebäudes zur Verfügung stehen würden und dann mit dem Bau begonnen werden könne. Aus diesem Grunde sei zwar über Vermittlung von Felix Gr. das Grundstück von H.P. erworben worden, gleichzeitig aber vereinbart worden, dass damit keinerlei Verpflichtungen gegenüber Felix Gr. erwachsen würden. Dies sei auch im Grundstückskaufvertrag festgehalten worden und mit Erklärung des Felix Gr. vom 14. Dezember 1995 nochmals bestätigt worden.

Nach Vorliegen eines entsprechenden Finanzierungsplanes und der Zusage der Förderung durch das Land Oberösterreich sei die Errichtung des Rohbaues an die Firma G. 3 Monate nach dem Grundkauf in Auftrag gegeben worden. Dies hätte die Ursache darin gehabt, dass die Planungen bereits von dieser Firma durchgeführt worden wären und somit eine Kostensparnis gegeben gewesen wäre. Prinzipiell hätte der Auftrag auch an eine andere Firma erteilt werden können und hätte auch die bauliche Gestaltung des Gebäudes umgeändert werden können. Dies hätte aber zu diesem Zeitpunkt aus ökonomischen (zusätzlichen Kosten) und zeitlichen (neuerliche Ansuchen, Behördengänge, etc.) Überlegungen nicht zur Diskussion gestanden.

Die Folgerung der Behörde, es würde sich in diesem Falle eine unlösbare Verbindung zwischen Bauvertrag einerseits und Grundstückskaufvertrag andererseits ergeben haben, könne nicht nachvollzogen werden, würde sie sich doch im Wesentlichen auf das Argument stützen, es sei bei Nachbargrundstücken ebenso der Fall gewesen. Die notwendige

Einbindung in ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept sei nicht von der Firma G. sondern von der Baubehörde – und dann auch nur im Rahmen des Verbauungsplanes und der behördlichen Auflagen – die für alle "Häuslbauer" in der Gemeinde gleich seien – verlangt.

Ob es sich tatsächlich um eine unlösbare Verbindung zwischen den beiden Verträgen oder um zwei eigenständige Verträge gehandelt habe, müsse noch von einem anderen Standpunkt untersucht werden:

Hätten sie tatsächlich die beiden Verträge in unlösbarer Verbindung abschließen können und wollen – das zum damaligen Zeitpunkt aus finanziellen Gründen nicht möglich gewesen wäre, so würden – wie nachfolgendes Beispiel aufzeige – aus den beiden Verträgen einerseits die Gesamtkosten für die Ehegatten H. um rund 68.000,00 S geringer und die Steuereinnahmen für den österreichischen Staat um rund 75.000,00 S geringer gewesen sein, da der Umsatz aus der Rechnung der Firma G. gemäß § 6 Abs. 8 lit. h UStG 1972 (unter gleichzeitigem Vorsteuerabzugsverbot gemäß § 12 Abs. 3 Punkt 2 UStG 1972) dann von der Umsatzsteuer befreit gewesen sein würde (siehe aber im Gegensatz beiliegende Rechnung).

Schon allein aus diesem Grunde würden sie kein Interesse daran gehabt haben, den Grundstückskaufvertrag und den Bauvertrag als jeweils eigenständigen Vertrag (unabhängig von einander) zu verhandeln und zu unterzeichnen. Ganz im Gegenteil würden sie, falls eine solche Verbindung möglich gewesen sein würde, darauf bestanden haben, dass diese auch in den entsprechenden steuerlichen Berechnungen Niederschlag zu finden hätte. Sie würden sich daraus einen Kostenvorteil erwirtschaftet haben, ohne dass die Firma G. dadurch einen Kostennachteil zu erleiden gehabt hätte. Aus den vorerwähnten finanziellen Gründen wäre es aber nicht möglich gewesen, die Verträge so zu gestalten.

Es könnte nicht den Grundsätzen logischer Denkweise entsprechen, dass ein Steuerpflichtiger durch willkürliche Vertragsgestaltung so handle, dass er einen Steuernachteil von 75.000,00 S in Kauf nehme.

Variante 1	Aufwand H.	davon Steuer
Grundkauf von H.	235.950,00	
GrESt	8.258,25	8.258,25
Rechnung Gr.		
Netto	1.016.666,67	
MwSt	203.333,33	203.333,33
Gesamt	<u>1.464.208,25</u>	<u>211.591,58</u>

<i>Variante 2</i>				
<i>Grundkauf Gr.</i>				
<i>Rechnung Gr.</i>				
<i>Grund</i>	235.950,00			
<i>GrESt</i>	8.258,25			8.258,25
<i>Gebühren etc.</i>	7.078,50	251.286,75		
<i>Rohbau</i>				
<i>Material</i>	406.666,67			
<i>VSt</i>	81.333,33			81.333,33
<i>Lohn</i>	610.000,00	1.098.000,00	1.349.286,75	
<i>GrESt</i>			47.225,04	47.225,04
<i>Gesamt</i>			<u>1.396.511,79</u>	<u>136.816,62</u>
<i>Differenz</i>			-67.696,46	-74.774,96

Bei einer für die Ehegatten H. negativen Berufungsentscheidung werde der gesamte Bruttobetrag der Rechnung von der Firma G. mit 3,5 % Grunderwerbsteuer besteuert. Dadurch werde auch das Reihenhaus, dass dann nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz auf dem Grundstück zu errichten gewesen wäre, zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage herangezogen und somit zum Grundstücksanteil.

Da die Umsätze von Grundstücken und Grundstücksanteilen iSd § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 (siehe UStG 1972, § 6 Abs. 9 lit. a) steuerfrei seien, werde es von Seiten der Ehegatten H. das Bemühen sein, die dann zu Unrecht verrechnete Mehrwertsteuer in der Höhe von 203.333,33 S vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern gemäß § 16 Abs. 1 und 2 UStG 1972 zurückzufordern.

In diesem Zusammenhang würden sie noch zu denken geben, dass der Gesamtrechnungsbetrag von 1.220.000,00 S den Betrag von 203.333,33 S an Umsatzsteuer enthalte. Durch eine Besteuerung des Gesamtrechnungsbetrages mit der Grunderwerbsteuer von 3,5 % werde natürlich auch die ihnen verrechnete, von ihnen bezahlte und von der Firma G. an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer in der Höhe von 203.333,33 S besteuert. Ihrer Meinung dürfe bei einer Nachversteuerung mit Grunderwerbsteuer nur der in der Rechnung

als Fixpreis (Nettopreis) ausgewiesene Betrag, das seien 1.016.666,67 S als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage herangezogen werden, da sonst eine Besteuerung der Steuer mit der gleichen Steuerart (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht IV, Seite 333) gegeben sei. Es würde also von Seiten der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu überlegen sein, wie diese Problemstellung zu handhaben sein werde.

Es würde noch auf die frühere Rechtsprechung der Finanzlandesdirektion in einem anderen "Reihenhausfall" verwiesen werden, bei dem die Berufung für die Berufungswerber positiv entschieden worden sei.

Obwohl in dem damaligen Grundstückskaufvertrag vom 23. Juni 1987 die zusätzliche Regelung enthalten gewesen wäre, wonach das erworbene Grundstück "Teil einer Reihenhausanlage" gewesen wäre, sodass "auf den Baugrundstücken im Auftrag der einzelnen Käufer von der Firma XX je ein Reihenhaus errichtet werde", könne weder eine Bindung des Erwerbes an die Gesellschaft abgeleitet werden, weil diese nicht Vertragspartner gewesen wäre, noch würde sich eine Rechtsgrundlage finden, die auf den Erwerb eines Grundstückes mit darauf zu errichtendem Rohbau schließen ließe, weil Vertragsgegenstand nur der Erwerb von Grundstücken bzw. Grundstücksanteilen gewesen wäre. Erst durch einen zusätzlichen Bauvertrag hätte das Reihenhaus errichtet werden können (teilweiser Auszug aus einer Berufungsentscheidung der FLD OÖ. von einem von den Ehegatten H. kontaktierten Rechtsanwalt aufgefunden).

Da der endgültige Berufungsentscheid der Beurteilung der Behörde vorbehalten sei, würde um sorgfältige Überprüfung des vorliegenden Sachverhaltes mit den neu eingereichten Unterlagen gebeten werden.

Beigelegt wurde die Kopie einer Rechnung der Firma G. an die Ehegatten H. vom 3. September 1993. Als Leistung wird die Errichtung eines Reihenhauses auf Grundstück Nr. 162/10 der KG Ma. laut Bauvertrag vom 10. Juni 1992 im Ausführungszeitraum Juli 1992 bis August 1993 (Bauabnahme vom 2. September 1993) genannt. Es würde sich um einen Fixpreis in Höhe von 1.016.666,67 S handeln, samt den 20 % Umsatzsteuer in Höhe von 203.333,33 S würde sich insgesamt ein Betrag von 1.220.000,00 S ergeben.

Weiters wurde eingereicht ein Grundbuchsauszug vom 20. Mai 1992.

Beigelegt wurde auch eine Bestätigung des Marktgemeindeamtes Ma. vom 21. Oktober 1996: Es werde bestätigt, dass für die Käufer des Grundstückes Nr. 162/10 KG Ma. zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückkaufvertrages vom 16. März 1992 keine Verpflichtung zum Bau eines Gebäudes auf dem erworbenen Grundstück gegeben gewesen wäre.

Die zu diesem Zeitpunkt für dieses Grundstück bestehende Baubewilligung hätte nur das Recht, aber keine Verpflichtung, das genehmigte Gebäude zu bauen ergeben und wäre Risiko und Nutzung des Ansuchenden gewesen.

Die bauliche Gestaltung, das Aussehen oder die Konstruktion eines neu zu errichtenden (neu geplanten und zu bewilligenden) Gebäudes auf diesem Grundstück wäre im Rahmen der Baubewilligung möglich gewesen.

Der Grundeigentümer hätte einen Baumeister oder einen konzessionierten Baubetrieb mit der Bauausführung beauftragen können.

Am 21. November 1996 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Am 24. Jänner 2005 wurde durch den Senat ein Auskunftsersuchen an das Amt der OÖ.Landesregierung, Abteilung für Wohnbauförderung, versendet:

Wann sei von Bw. und A.H. das Ansuchen um Förderung nach dem

OÖ.Wohnbauförderungsgesetz 1990 zur Errichtung eines Eigenheimes eingebbracht worden?

Welche Unterlagen seien dazu vonnöten gewesen?

Wenn möglich sei der Antrag samt den dazugehörigen Beilagen in Kopie einzureichen. Wann sei der Antrag auf Zustimmung zum vorzeitigen Baubeginn eingebbracht worden und welche Unterlagen hätten hierzu eingereicht werden müssen?

Auch diesbezüglich seien der eingereichte Antrag sowie die diesbezüglichen Beilagen in Kopie einzureichen.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2005 wurde wie folgt geantwortet:

Herr und Frau H. hätten am 26. Mai 1992 das Ansuchen um Förderung zur Errichtung eines Eigenheimes nach dem OÖ.WFG 1990 eingebbracht. Zur Antragstellung seien folgende Unterlagen erforderlich gewesen:

-	<i>rechtskräftiger Baubewilligungsbescheid</i>
-	<i>baubehördlich genehmigter Bauplan</i>
-	<i>Grundbuchsatzauszug</i>
-	<i>Baubeschreibung</i>
-	<i>Staatsbürgerschaftsnachweise</i>
-	<i>Einkommensnachweise (Jahreslohnzettel) für das vorangegangene Kalenderjahr aller im gemeinsamen Haushalt wohnenden Personen</i>
-	<i>Finanzierungsnachweise</i>

Für den vorzeitigen Baubeginn hätte nicht gesondert angesucht werden müssen und es wären auch keine weiteren Unterlagen nötig gewesen.

Am 26. Jänner 2005 wurde durch den Senat ein Auskunftsersuchen an Herrn Felix Gr. zu Handen G. im Hinblick auf die von diesem errichtete Reihenhausanlage "Exklusiv Wohnanlage Süd" versendet:

1.	<i>Werbematerial und Projektunterlagen würden einzureichen sein – soweit noch vorhanden.</i>
2.	<i>Die in der Niederschrift vom 2. August 1993 erwähnte Verkaufsermächtigung durch Herrn H.P. würde einzureichen sein. Weiters sämtliche mit diesem abgeschlossene Vereinbarungen und Verträge. Würden diese mündlich gewesen sein, würde eine kurze Zusammenfassung deren Inhalts einzureichen sein.</i>
3.	<i>Wie sei die Aussage in obiger Niederschrift zu verstehen, dass Felix Großchartner im Falle eines Verkaufes des reinen Grund und Bodens an einen Interessenten seine Kosten gegenüber Herrn Petz-Bachmair geltend zu machen gehabt haben würde? Auf welche vertragliche Basis würde sich dieser Anspruch gegründet haben? Die diesbezüglichen Vereinbarungen würden einzureichen sein.</i>
4.	<i>Welche Angebote seien von Felix Gr. den Ehegatten H. unterbreitet worden? Wie sei das Projekt konkret beworben worden?</i>

Mit Schreiben vom 9. Februar 2005 wurde wie folgt geantwortet:

1.	<i>Es hätte in den 80er Jahren eine Projektunterlage gegeben, diese sei jedoch jetzt nach so vielen Jahren nicht mehr vorhanden.</i>
2.	<i>Zunächst würde Felix Gr. festhalten wollen, dass er nicht davon ausgehe, dass er von Herrn H.P. eine "Verkaufsermächtigung" erhalten habe, die den Tatbestand gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 erfülle. Die wortwörtliche Formulierung in der Niederschrift vom 2. August 1993, insbesondere die Verwendung des Ausdruckes "Verkaufsermächtigung" sei durch D. erfolgt. Dies nach seinen Erzählungen, wobei Felix Gr. diesen Ausdruck nicht verwendet hätte.</i> <i>Es hätte gegeben und gebe mit dem Grundeigentümer keine schriftlichen Vereinbarungen. Er hätte damals bei Herrn H.P. lediglich angefragt, ob er bereit sein würde, sein Grundstück zu parzellieren, um dieses in der Folge mit Reihenhäusern bebauen zu können. Da er sich durch den Verkauf von kleineren Einheiten einen höheren Verkaufserlös erwartet hätte als bei Verkauf der großen Parzelle 162/7, wäre er mit seinem Vorschlag einverstanden gewesen. Er hätte für sein Unternehmen das Interesse gehabt, mehrere Reihenhäuser zu errichten. Deshalb würde Herr H.P. mit seinem Vorschlag einverstanden gewesen sein, dass er ein entsprechendes Projekt erarbeite. In der Folge hätte Herr H.P. zu hohe</i>

	<p><i>Preisvorstellungen für seinen Grund gehabt, weshalb es Felix Gr. anfangs nicht möglich gewesen sein würde, einen wirklichen Kaufinteressenten für das Reihenhausprojekt zu finden. Erst in der Folge wäre Herr H.P. bereit gewesen, keinen überhöhten Preis für den Grund zu verlangen, weshalb Felix Gr. Kaufinteressenten (allerdings nur sehr schwer) gefunden hätte.</i></p> <p><i>Den Grundpreis hätte immer Herr H.P. bestimmt, weshalb auch er mit den Käufern die Kaufverträge abgeschlossen hätte. Felix Gr. hätte weder die Möglichkeit gehabt, eine Parzelle des Herrn H.P. zu veräußern, noch hätte er diesen zwingen können, einen Vertrag mit einem von ihm vorgeschlagenen Reihenhausinteressenten abzuschließen.</i></p> <p><i>Es wäre auch Herrn H.P. stets möglich gewesen, Parzellen an einen eigenen Interessenten zu veräußern, das würde auch er nicht verhindern haben können. Es wäre auch zwischen ihnen nicht vereinbart gewesen, dass er nur an die von ihm vermittelten Kaufinteressenten verkaufen dürfe. (Er hätte allerdings darauf vertraut, dass Herr H.P. ein eher "bequemer" Mensch sei und daher angenommen, dass er selbst keine Verkaufsaktivitäten unternehme, sondern sich diese von ihm präsentieren lasse!)</i></p> <p><i>Sein ursprüngliches Interesse sei gewesen, einen Kunden zu finden, der am Reihenhaus Interesse habe, was natürlich nur dann gegeben sei, wenn dieser auch das entsprechende Grundstück dazu erwerben könne. Dabei wäre er eben auf die Mitwirkung des Herrn H.P. angewiesen gewesen. Hinsichtlich der konkreten Vereinbarung mit den Ehegatten H. würde auf den Punkt 4. verwiesen werden.</i></p>
3.	<p>Auch hinsichtlich dieser Aussage sei darauf hinzuweisen, dass diese Formulierung von Herrn D. stammte. Im Nachhinein hätte er sich über die entsprechende Frage des Herrn D. weitere Gedanken gemacht und sei (nach der Einvernahme) zu dem Schluss gekommen, dass er tatsächlich gegenüber Herrn H.P. keine Forderungen stellen hätte können. Es würde diesbezüglich keine vertragliche Basis gegeben haben, da wohl die Zusagen des Herrn H.P. wenig konkret gewesen sein würden.</p>
4.	<p>Zu dem Zeitpunkt, als die Ehegatten H. ein Interesse bekundet hätten, hätte er das Projekt schon lange nicht mehr beworben gehabt. Soviel er sich noch erinnere, hätten die Ehegatten H. durch andere Grundstückseigentümer erfahren, dass es noch freie Parzellen geben würde. Er sei mit diesen erst dann in näheren Kontakt getreten, als diese das Grundstück von Herrn H.P. erworben gehabt hätten. Den Auftrag zur Hausrerrichtung hätte sein Unternehmen erhalten, da dies offensichtlich Bestbieter gewesen wäre. Es wäre dies das Angebot an die Ehegatten H. gewesen, ein Reihenhaus nach deren Vorstellungen und den gegebenen Verhältnissen zu errichten.</p>

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

#### Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit a und c BAO und 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.

Durch die Abgabenbehörde erster Instanz wurden in ihrer Begründung des Wiederaufnahmebescheides weder die "neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel", noch das "sonstige Ergebnis des Verfahrens" genannt oder ausgeführt. Die Begründung enthält lediglich den Hinweis, dass erst nachträglich hervorgekommen sei, dass die Bauherreneigenschaft nicht gegeben sei.

Das Vorliegen der Bauherreneigenschaft ist jedoch als rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes zu qualifizieren (VwGH 26.7.2000, 95/14/0094). Auf welchen "Tatsachen" diese geänderte Beurteilung basiert, wurde nicht angeführt.

Das Fehlen der Anführung der Tatumstände, die erst im Zuge des Ermittlungsverfahrens ans Licht gekommen sind bzw. der Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, behaftet den Wiederaufnahmebescheid mit Rechtswidrigkeit (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006; 21.6.1994, 91/14/0165).

Auch die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung – die wesentlich genauer auf den Sachverhalt eingehen – vermögen den obigen Begründungsmangel nicht zu sanieren. Denn in der Berufungsvorentscheidung darf nur eine solche Entscheidung getroffen werden, die dem Gegenstand nach bereits mit dem angefochtenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz zu behandeln war.

Da folglich die Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogene Gründe für die Verfahrenswiederaufnahme nicht nachträglich in der Berufungsvorentscheidung einführen darf – was auch für das Berufungsverfahren der Abgabenbehörde zweiter Instanz gilt – können solche nachträglichen Gründe weder in der Berufungsvorentscheidung, noch in der Berufungsentscheidung erstmals herangezogen werden VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; 14.5.1991, 90/14/0262).

Der strittige Wiederaufnahmebescheid stützt sich daher auf keinen Wiederaufnahmegrund, weshalb dieser aufzuheben war.

#### Grunderwerbsteuer

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des

Verfahrens hinsichtlich Grunderwerbsteuer ist demnach der ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 307 Abs. 1 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die Berufung gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Linz, am 18. Februar 2005