



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des WP, geb. X, Adresse, vom 18. Jänner 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 11. Dezember 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Grunderwerbsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren entschieden:

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

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO dahin gehend abgeändert, als die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) mit 3,5 % der Bemessungsgrundlage in Höhe von 2,098.346,00 S mit 73.442,00 S (entspricht 5.337,24 €) festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist der Begründung zu entnehmen.

Soweit durch diesen Bescheid ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

## Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 13./16. Februar 1998 erwarb der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) von den Ehegatten KS und MS das Grundstück 57/40, Grundbuch H1, im Ausmaß von 345 m<sup>2</sup> um den vereinbarten Kaufpreis von 474.956,00 S.

In Vertragspunkt I. ist u.a. festgehalten, dass mit Bescheid des Gemeindeamtes H vom 6. November 1995 dieses Grundstück zum Bauplatz erklärt worden sei.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 6. März 1998 ersuchte das Finanzamt den Bw für Zwecke der Grunderwerbsteuerbemessung um Beantwortung der an ihn gerichteten Fragen bzw. um Übermittlung der erforderlichen Unterlagen.

Im Wesentlichen teilte der Bw dazu mit, dass beabsichtigt sei, auf dem erworbenen Grundstück ein Haus zu errichten. Er habe von der Gemeinde vom Verkauf des gegenständlichen Grundstückes erfahren. Ein Bauplan, Verträge und eine Projektierungsbrochüre seien ebenso wenig vorhanden wie auch der Bauführer noch nicht feststehe. Um die Baubewilligung werde erst angesucht werden.

Mit Bescheid vom 30. März 1998 schrieb das Finanzamt dem Bw Grunderwerbsteuer im Ausmaß von 3,5 % der Bemessungsgrundlage von 474.956,00 S, somit 16.623,00 S, vor.

Mit neuerlichem Ergänzungersuchen vom 17. Juli 2001 gab das Finanzamt dem Bw bekannt, festgestellt zu haben, dass der Fa. C Immobilien GmbH (in der Folge kurz: Fa. C) u.a. auch für die gegenständliche Parzelle die Baubewilligung zur Errichtung von zehn Eigenheimen in der Gruppe erteilt worden sei. Vorzulegen seien daher eine Projektierungsbrochüre, Vereinbarungen mit der Fa. C, sämtliche mit der Baufirma geschlossene Vereinbarungen bzw. die Endabrechnung.

Der Bw teilte dazu mit, dass es zwar eine Info-Mappe gegeben habe, diese aber für ihn niemals maßgebend gewesen sei, da er eine eigene Baugenehmigung auf Grund einer völlig neuen Planung erwirkt habe. Er habe sich weiters von Anfang an ausbedungen, sämtliche Vereinbarungen den Leistungsumfang betreffend mit der bauausführenden Firma selbst zu treffen. Die für ihn maßgebenden Vereinbarungen seien der Kaufvertrag mit den Ehegatten S und der Arbeitsvertrag mit der Fa. Y Hoch- und Tiefbau GmbH & Co KG (in der Folge kurz: Fa. Y) gewesen.

Der Bw fügte diesem Antwortschreiben einen mit der Fa. Baumeister Y geschlossenen Bauvertrag vom 19. Februar 1998, die Schlussrechnung vom 26. November 1999 sowie die Kopie eines Bauplans bei, der das Haus Typ A in Ost-, Süd-, West- und Nordansicht zeigt.

Dem zwischen dem Bw als Auftraggeber und der Fa. Y als Auftragnehmer abgeschlossenen Bauvertrag ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass der Bw dem Auftragnehmer auf Grund

der Verkaufsmappe der Fa. C, samt Leistungsbeschreibung, die Errichtung eines Reihenhauses in Hagenberg, Haustyp A mit Garage, auf dem Grundstück 57/40 mit den nachfolgend näher dargestellten Leistungen für die Baustufe I zu einem Pauschalpreis von 1,623.390,00 S übertrage. Dieser Pauschalpreis sei in Teilrechnungen nach Baufortschritt zu bezahlen.

An zu erbringenden Leistungen sind diverse Arbeiten für die Baustufe I, wie in der Verkaufsmappe erläutert, vereinbart.

Unter "Sonderwünsche", welche eine Zusatzleistung zur Baustufe I darstellten, ist vermerkt: "Lt. eigener Aufstellung – Kostenvoranschlag sowie Beauftragung."

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

Im Vertragspunkt "Angebotspreise" ist u.a. angeführt, dass der genannte Pauschalpreis von 1,623.390,00 S für die Baustufe I sowie der Pauschalpreis für Sonderwünsche laut eigener Aufstellung ein Fixpreis bis Ende 1998 sei. Ab 1. Jänner 1999 würden die Preiserhöhungen gemäß Index des Bautenministeriums gelten.

Vermerkt ist ferner, dass die Aufgliederung des Gesamtpreises (in im Bauvertrag näher festgelegten Prozentpunkten nach Baufortschritt) lediglich zur ungefähren Leistungsabrechnung diene und keinerlei Präjudizierung in Hinsicht einer Kalkulation darstelle. Das bedeute, dass einzelne Schritte bzw. deren Preise nicht aus dieser Aufschlüsselung abgeleitet werden könnten.

Geregelt ist ferner, dass die bei der Fa. C geleistete Anzahlung in Höhe von 150.000,00 S bei der Rohbaurechnung in Abzug gebracht werde. Eine Abrechnung nach Leistung entfalle, da es sich beim vereinbarten Preis um ein Pauschale handle.

Die Schlussrechnung vom 26. November 1999 weist eine Bruttosumme von 1,612.835,20 S aus, in der neben dem Pauschalpreis laut Bauvertrag diverse Zusatzaufträge und der Entfall von Leistungen verrechnet wurden.

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

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

Der Projektbroschüre sind neben den Pauschalpreisen für die unterschiedlichen Baustufen auch die Grundpreise für die einzelnen Parzellen zu entnehmen, wobei das vom Bw erworbene Grundstück Nr. 57/40 in der Broschüre mit 345 m<sup>2</sup> und einem Kaufpreis von 474.956,00 S aufgelistet ist.

Das Finanzamt tätigte Erhebungen durch eine Bauakteneinsicht bei der Marktgemeinde H (Bericht vom 23. Jänner 2001). Festgehalten wurde im Wesentlichen, dass die Grundeigentümer der Fa. C einen Vermittlungsauftrag erteilt hätten. Das Reihenhausprojekt "H II" sei bei der Baubehörde in mehreren Bauabschnitten eingereicht worden. Die Grundstücke seien in den Jahren 1995 bis 2000 verkauft worden.

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

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

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 11. Dezember 2001 nahm das Finanzamt das Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte dem Bw gegenüber Grunderwerbsteuer im Ausmaß von 73.073,00 S fest. Zu dieser Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer gelangte das Finanzamt, indem es den Grundkaufpreis und die Baukosten laut Schlussrechnung addierte und darauf den Steuersatz von 3,5 % anwendete.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Wiederaufnahme von Amts wegen zulässig sei, weil neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Neue Tatsache sei, dass der Erwerber nicht Bauherr sei. Die Wiederaufnahme erscheine wegen der neu hervorgekommenen Tatsache erforderlich, um eine grunderwerbsteuerliche Gleichbehandlung aller Erwerber von Grundstücken (inklusive Gebäude) einer Wohnanlage zu erreichen und folge dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit

gegenüber dem der Rechtssicherheit. Dem einzelnen Erwerber komme die Bauherreneigenschaft dann nicht zu, wenn er sich in ein bestehendes Gesamtkonzept und Vertragswerk einbinden lasse, keinen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses nehmen könne und das finanzielle Risiko nicht tragen müsse. Daran ändere auch eine unterschiedliche Ausführung von im Verhältnis zum Gesamtvorhaben geringfügigen diversen Arbeiten nichts. Auf Grund von Ermittlungen bei gleich gelagerten Erwerbsvorgängen dieser Wohnanlage habe das Finanzamt in Erfahrung gebracht, dass der Fa. C mit Bescheid vom 6. November 1995 die Baubewilligung für das Bauvorhaben "zehn Eigenheime in der Gruppe" erteilt worden sei. Mit der Fa. Y sei am 19. Februar 1998 ein Bauvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses abgeschlossen worden, der auf der Verkaufsmappe der Fa. C samt Leistungsbeschreibung basiere. Jeder Liegenschaftswerber dieser Reihenanlage habe weiters mit der Fa. C einen Vertrag abgeschlossen, wonach diese die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den damit beauftragten Gewerken in die Wege geleitet habe, um das vorhin angeführte Bauvorhaben realisieren zu können. Die angeführten Reihenhauseigentumswerber stellten hiermit an die Fa. C ein Anbot auf Erwerb des eingangs angeführten Reihenhausobjektes. Ferner hätten die Reihenhausewerber ihr Einverständnis erklärt, dass die seitens der Fa. C namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverhältnis laut Informationsmappe, welche dem Reihenhausewerber bekannt sei, von der Fa. C namens und auftrags der Reihenhausewerber mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt werde. Der Bauwerber habe daher nur geringen Einfluss auf die bauliche Gestaltung nehmen können, sodass von einem Erwerbsvorgang eines Grundstückes samt darauf zu errichtendem Haus auszugehen sei. Die Baukosten seien der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer daher hinzuzurechnen.

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2002 erhob der Bw innerhalb der bescheidmäßig verlängerten Rechtsmittelfrist sowohl gegen den Wiederaufnahme- als auch gegen den Grunderwerbsteuerbescheid Berufung und brachte im Wesentlichen vor, der Behauptung, er sei bei der Errichtung seines Hauses nicht Bauherr gewesen, sei entgegen zu halten, dass er in allen Verträgen als Bauherr unterschrieben und ein entsprechendes Risiko getragen habe. Wie aus den beiliegenden Plänen ersichtlich sei, habe er erhebliche Änderungen im Verhältnis zum ursprünglichen Projekt durchführen lassen, die er selbst in Auftrag gegeben habe. Die baulichen Änderungen habe er auch selbstständig bei der Baubehörde beantragt, was zusätzlich für seine Bauherreneigenschaft spreche. Ein wesentliches Indiz dafür, dass jemand Bauherr sei, sei nämlich, dass der Bauherr die entsprechenden Genehmigungen bei der Baubehörde einhole, was er nachweislich gemacht habe. Durch die vorgenommenen Änderungen sei der abgeschlossene Bauvertrag nicht ident mit der Schlussrechnung. In der

Schlussrechnung seien zusätzliche Arbeiten verrechnet, die mit dem ursprünglichen Bauvertrag nichts zu tun hätten, sondern auf Grund seiner Initiative ausgeführt worden seien. Die Baukosten der Ausbaustufe I hätten sich dadurch beträchtlich auf 1,294.305,00 S reduziert. Im Vergleich zum ursprünglichen Plan seien folgende Änderungen durchgeführt worden: Zusätzliche Fenster und ein noch niedrigerer K-Wert, größere Eingangstüren, eine größere Terrassentür, völlige Änderung der Garage, Änderung von Dachhöhe und Sturz, Vordachverbindung zur Eingangstür, ein breiteres und höheres Einfahrtstor, Änderung der Terrasse und Verbindung mit dem Kellereingang, Abschrägung des Balkons, Kellerstiege von außen, Kellereingang, Geländer – die Stützmauer sei betoniert worden. An Änderungen innen seien anzuführen: "Raumhöhe, Erdgeschoß, Obergeschoß, Keller, Decke-Erdgeschoß-Ziegeldecke, Stiegenhaus geändert, Dachstuhl geändert, keine Verbindungstür zur Garage, Innenmauer geändert von 20 auf 25, alle Innenmauern wurden geändert." Die Änderungen seien teilweise im Plan ersichtlich und zeigten, dass sich der Charakter des Hauses gegenüber dem ursprünglichen Pauschalplan wesentlich geändert habe. Dies unterstreiche, dass er tatsächlich, wie in den Verträgen dargestellt, Bauherr gewesen sei und deshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gerechtfertigt sei. Folge man der Ansicht der Behörde, dass er nicht Bauherr sei, so würden die der Grunderwerbsteuer zu Grunde zu legenden Baukosten nur 1,294.305,00 S betragen.

Auf der der Berufung beigelegten Schlussrechnungskopie vermerkte der Bw, dass, ausgehend vom ausgewiesenen Pauschalpreis laut Bauvertrag von 1,352.825,00 S netto, das Zusatzangebot vom 5. Juni 1998 (Zisterne, Terrassentüränderung) in Höhe von 32.052,00 S, das Zusatzangebot vom 17. Juni 1998 (Änderung Fenster und Sprossen) in Höhe von 11.718,00 S netto sowie die Kosten für die Stützmauer an der Grundgrenze in Höhe von 14.750,00 S netto in Abzug zu bringen seien, wodurch sich der angeführte Betrag von 1,294.305,00 S ergebe. Vermerkt ist auf der Rechnung weiters, dass die Umsatzsteuer abgezogen werden müsse.

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

Mit Ergänzungsersuchen vom 23. Juni 2006 ersuchte die Referentin den Bw, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

*Mit Kaufvertrag vom 13./16.2.1998 erwarben Sie von den Ehegatten S das Grundstück 57/40.*

*1) Erfolgte die Kontaktaufnahme zwischen Ihnen und den Grundstücksveräußerern über Vermittlung der Fa. C? Wenn ja, legen Sie bitte den mit der Fa. C geschlossenen Vermittlungsvertrag zur Einsichtnahme vor.*

*2) In dem mit der Fa. Y abgeschlossenen Bauvertrag wurde unter "Auftragsgrundlagen" u.a. auf den Baubewilligungsbescheid samt bewilligtem Bauplan und die Verkaufsmappe der Fa. C verwiesen. Dem gegenüber teilten Sie dem Finanzamt mit Schreiben vom August 2001 auf*

Anfrage mit, dass die Verkaufsmappe der Fa. C für Sie nicht maßgebend gewesen sei. Legen Sie bitte entsprechende Unterlagen vor, aus denen dies hervorgeht.

3) War es möglich, das vorgesehene Bebauungskonzept zur Gänze oder nur in einzelnen Punkten abzulehnen?

4) Wann konnten Sie in den ursprünglich aufliegenden Plan erstmals Einsicht nehmen?

5) Wann und gegenüber wem machten Sie Ihre Änderungswünsche geltend bzw. mit wem (Fa. C und/oder Fa. Y) hatten Sie diesbezüglich das Einvernehmen herzustellen? Bitte um Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs und um eine möglichst chronologische Darstellung der Werdung des endgültigen Projektes.

6) Wären Sie berechtigt gewesen, an Stelle der Fa. Y andere Professionisten zu beauftragen? Welche Kriterien waren für Sie maßgebend, sämtliche Zusatzaufträge an die Fa. Y zu vergeben?

7) Wäre Ihnen nach dem Grundstückserwerb der Abschluss eines Bauvertrages betreffend die Errichtung eines Hauses mit einem anderen Bauunternehmen als der Fa. Y möglich gewesen? Falls ja - welche Gründe waren für die Beauftragung der Fa. Y entscheidend? Falls Kontaktaufnahmen mit anderen Baufirmen erfolgt sind, bitte um Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs. Falls keine diesbezüglichen Kontaktaufnahmen erfolgt sind, mögen die Gründe dafür bekannt gegeben werden.

8) Machten die von Ihnen im vorgelegten Bauplan eingezeichneten Änderungen die Einreichung eines neuen Bauplanes, eine neuerliche Bauverhandlung und eine neue Baubewilligung erforderlich? In der Berufung führten Sie an, dass sie die baulichen Änderungen selbstständig bei der Baubehörde beantragt hätten. Legen Sie bitte die diesbezüglichen Unterlagen zur Einsichtnahme vor.

9) Im genannten Bauauftrag ist ein Bruttopauschalpreis von 1,623.390,00 S genannt und angeführt, dass die bei der Fa. C geleistete Anzahlung in Höhe von 150.000,00 S bei der Rohbaurechnung in Abzug gebracht werde. Legen Sie bitte die Vereinbarung vor, die die an die Fa. C zu leistende Anzahlung zum Inhalt hat sowie Unterlagen, aus denen die Ermittlung des Bruttopauschalpreises ersichtlich ist.

10) Wem gegenüber hatten Sie auftretende Mängel (Mängel der Bauherstellung, Garantieansprüche, Verzögerungsschäden udgl.) zu rügen?

11) Sie vertreten in Ihrer Berufung die Ansicht, dass, sollte die Abgabenbehörde der Meinung sein, dass Sie nicht Bauherr gewesen sind, nur Baukosten von 1,294.305,00 S der Grunderwerbsteuerbemessung zu Grunde zu legen seien. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (so beispielsweise das beiliegende Erkenntnis vom 30. Mai 1994) ist grundsätzlich die Festpreisvereinbarung maßgeblich, nicht aber die durch nachträgliche Abänderungen und spätere Zusatzvereinbarungen entstandenen Kosten. In Ihrem Fall wäre daher von einem Pauschalpreis laut Bauvertrag von 1,623.390,00 S auszugehen. Bitte um Stellungnahme, aus welchen Gründen Sie davon ausgehen, dass zwar die Mehrkosten, nicht aber die Minderkosten laut Schlussrechnung außer Ansatz zu lassen seien.

Im Rahmen eines Erörterungstermins legte der Bw einen mit der Fa. C am 11. Februar 1998 abgeschlossenen Vertrag zur Einsichtnahme vor. Zum Ergänzungsersuchen brachte er im Wesentlichen vor, dass die Kontaktaufnahme zwischen ihm und den Grundstücksveräußerern über Vermittlung der Fa. C erfolgt sei. Die von ihm veranlassten Änderungen hätten keinen geänderten Bauplan erforderlich gemacht. Für die umgeplante Garage sei separat eine Baubewilligung erfolgt. Die Verkaufsmappe der Fa. C sei für ihn deswegen unmaßgeblich gewesen, weil eine Änderung des Gebäudes – unter Beachtung der Bauordnung und der

Einhaltung der Abstände zur Grundstücksgrenze - in jede Richtung möglich gewesen sei. Eine Bindung an das vorgesehene Bebauungskonzept habe es nicht gegeben. Dem Bauvertrag sei der Bauplan vom 6. November 1995 zu Grunde gelegt worden. Änderungsaufträge habe er entweder der Fa. Y oder anderen Professionisten erteilt; maßgeblich für die Auftragserteilung seien Preis und Qualität gewesen. Die Fa. C dagegen sei während der gesamten Bauphase kein einziges Mal auf der Baustelle anwesend gewesen. Nach dem EU-Beitritt wäre es rechtlich möglich gewesen, nach dem Grundstückserwerb den Bauvertrag betreffend die Errichtung des Wohngebäudes mit einem anderen Bauunternehmen als der Fa. Y abzuschließen. Diese sei aber von der Fa. C vorgeschlagen worden, sodass es nahe liegend gewesen sei, der Fa. Y den Bauauftrag zu erteilen. Sämtliche der zahlreichen Mängel habe der Bw gegenüber der Fa. Y geltend gemacht. Zu Pkt. 11) des Ergänzungsvorhaltes räumte der Bw ein, dass konsequenterweise nicht nur die nachträglichen Zusatzaufträge, sondern auch der nachträgliche Entfall von Leistungen außer Ansatz zu lassen seien.

Der Bw wurde im Rahmen dieses Erörterungstermins darauf hingewiesen, dass sich wegen der Einbeziehung des vereinbarten Fixpreises für die Gebäudeerrichtung in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage eine Mehrsteuer von rund 370,00 S (entspricht 26,89 €) ergeben werde und er die Möglichkeit habe, die Berufung zurückzuziehen.

Bis zum vereinbarten Termin 26. September 2006 erfolgte seitens des Bw keine Zurücknahme der Berufung.

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

#### **1) Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Der Bw erhob ausdrücklich Berufung auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und wandte sich gegen die Feststellung des Finanzamtes, nicht Bauherr zu sein.

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

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Beziehungen, Vorgänge und Eigenschaften (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 303 Tz. 7). Bauherr eines Hauses ist eine Eigenschaft, die einer Person bei der Errichtung eines Bauwerkes zukommt. Ob jemandem diese Eigenschaft zukommt, ist eine Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage.



Somit kommt den Kriterien, die die Judikatur zur Beurteilung der Bauherreneigenschaft entwickelt hat (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 Tz. 90), eine wesentliche Bedeutung zu, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliegt oder nicht. Die Beurteilung der Bauherreneigenschaft eines Erwerbers einer Liegenschaft kann daher ein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sein.

Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO ist verschuldensneutral formuliert. Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen wäre, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmegrund (Stoll, BAO-Kommentar, 2932 und 2934 mwN).

Die Frage der Bauherreneigenschaft wurde nach der Aktenlage im Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. März 1998 nicht behandelt. Zwar teilte der Bw dem Finanzamt in Beantwortung eines Ergänzungsvorhaltes am 12. März 1998 mit, dass er beabsichtige, auf dem erworbenen Grundstück ein Haus zu errichten, doch wurde zu diesem Zeitpunkt wegen der Angaben des Bw, dass noch kein Bauplan und keine Baubewilligung vorlägen, die Frage der Bauherreneigenschaft nicht erörtert.

Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft ergaben sich erst aus der Beantwortung eines weiteren Ergänzungsersuchens des Bw im August 2001 und durch Vorlage des Bauvertrages und der Schlussrechnung.

Somit wurden dem Finanzamt die Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft erst nach Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 30. März 1998 bekannt. Es handelt sich dabei unzweifelhaft um Tatsachen, die im Verfahren betreffend den Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. März 1998 nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die nunmehrige Einbeziehung des zusätzlichen Kaufpreises für das Reihenhaus folgt dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit.

## 2) Grunderwerbsteuerfestsetzung im wiederaufgenommenen Verfahren:

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

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

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Besteht zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ein sachlicher Zusammenhang, so ist maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges für die Grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung das Grundstück in bebaute Zustand. Zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein.

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

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

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

Wesentlich ist, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn dem Grundstückserwerber auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt. Die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebots durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich

oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

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

Die von der höchstgerichtlichen Judikatur geforderte Erkennbarkeit eines Vertragsgeflechtes auf der Veräußererseite, welches dem Erwerber einen Grundstückserwerb in bebaute Zustand verschaffen soll, ist insbesondere dadurch indiziert, dass der Bw das Grundstück über Vermittlung der Fa. C erwarb und der mit der Fa. Y abgeschlossene Bauvertrag wiederum auf die Verkaufsmappe der Fa. C Bezug nahm. Darüber hinaus wurde der Bauvertrag nur wenige Tage nach Unterfertigung des Grundkaufvertrages abgeschlossen, sodass sich auch aus der zeitlichen Nähe der beiden Verträge eindeutig ergibt, dass der Bw sich von der Fa. C in das vorbereitete Vertragsgeflecht einbinden ließ, um eine bebaute Liegenschaft zu erwerben.

In der seitens der Fa. C aufgelegten Projektbroschüre für die Reihenhausanlage H II ist im Punkt "Grundpreise" bereits die durch den Bw erworbene Parzelle unter Angabe der Größe und der Grundstückskosten angeführt.

Bereits vor dem gegenständlichen Grundstückskaufvertrag schloss der Bw einen Vertrag mit der als Organisator des Gesamtbauvorhabens bezeichneten Fa. C über das ausgesuchte Reihenhause. Dieser Vertrag enthielt bereits die genaue Bezeichnung des zu erwerbenden Grundstückes und die Nutzfläche des Reihenhauses, den Grundstückspreis und die vorläufigen Baukosten.

Der Kontakt zwischen dem Bw und den Grundstücksverkäufern wurde vom Organisator des Gesamtbauvorhabens, der Fa. C, hergestellt, und im Vertrag mit der Fa. C vom 11. Februar 1998 wurde bereits vereinbart, dass zusätzlich ein Bauvertrag mit einer von der Fa. C namhaft gemachten Baufirma abzuschließen sein werde.

Damit ergibt sich aber aus den abgeschlossenen Verträgen und der Projektbroschüre der Fa. C, dass der Grundstückserwerb und der Erwerb des Hauses in einem derart engen Zusammenhang stehen, dass ein einheitlicher Vorgang anzunehmen ist und der Bw bereits vor dem schriftlichen Vertragsabschluss über die Liegenschaft ein im Wesentlichen fertig geplantes Gebäude ausgewählt hat bzw. seine Absicht darauf gerichtet war, dieses - wenn auch noch zu errichtende - Wohnhaus zu erwerben.

Der mit der Fa. Y geschlossene Bauvertrag ist als Ausführung des Inhaltes des Vertrages vom 11. Februar 1998 zu sehen, wofür auch die Überrechnung der Anzahlung von 150.000,00 S spricht.

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

Aus den vorliegenden Verträgen - dem Kaufvertrag über die Liegenschaft, dem zwischen der Fa. C und dem Bw geschlossenen Vertrag sowie dem Bauvertrag - ergibt sich eindeutig, dass hier ein einheitliches Vertragsgeflecht vorliegt, das bezweckt, dem Bw Eigentum an einem von der Fa. C als Bauorganisator geplanten Bauobjekt zu verschaffen.

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

- 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- 2) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0121).

Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden (vgl. Fellner, aaO, § 5 Rz 92 und die dort angeführte umfangreiche Judikatur).

Der Bw brachte in seiner Berufung zur Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung vor, dass er im Vergleich zum ursprünglichen Bauplan zusätzliche Fenster mit einem noch niedrigeren K-Wert, größere Eingangstüren und eine größere Terrassentür gewählt habe. Die Garage sei völlig verändert worden. Änderungen seien auch hinsichtlich von Dachhöhe und Sturz, einer Vordachverbindung zur Eingangstür, der Höhe und Breite des Einfahrtstors, der Verbindung der Terrasse mit dem Kellereingang, der Abschrägung des Balkons, einer Kellerstiege von außen und des Kellereingangs erfolgt. Nicht zuletzt seien das Gelände und die Stützmauer betoniert worden. Innen seien die Raumhöhe, das Erd- und Obergeschoß, der Keller, das

Stiegenhaus und der Dachstuhl geändert worden. Zur Garage bestehe keine Verbindungstür, und die Innenmauer sei von 20 auf 25 geändert worden.

Im Rahmen des Erörterungstermins brachte der Bw dazu vor, dass wegen der dargestellten Änderungen ein neuer Bauplan nicht notwendig gewesen sei; eine neue Baubewilligung sei lediglich für die umgeplante Garage erforderlich gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hielt weder Änderungen in der Raumaufteilung (VwGH 26. März 1992, 90/16/0211, 0212) noch eine Eigengestaltung der Innenräume (VwGH 24. März 1994, 93/16/0168) für wesentliche, die Bauherreneigenschaft begründende Einflussnahmen auf die bauliche Gestaltung. Ebenso wenig sind das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse oder Änderungen der Fensteranzahl als wesentlich zu betrachten (VwGH 17. Oktober 2001, 2001/16/0230, 0231).

In Anlehnung an die dargestellte Judikatur war die Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung im oben beschriebenen Ausmaß nicht ausreichend, die Bauherreneigenschaft des Bw zu begründen. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses war die Planung bereits abgeschlossen und die Baubewilligung erteilt, sodass eine individuelle Verbauungsmöglichkeit ausgeschlossen war.

Bereits mit Bescheid vom 6. November 1995 erteilte die zuständige Baubehörde der Fa. C auf Grund der Planung des DI O die Baubewilligung zur Errichtung von zehn Eigenheimen in der Gruppe auf den Grundstücken 57/40 bis 57/49. Der Bw konnte auf die Vorplanung keinen Einfluss nehmen, da zum Zeitpunkt des grunderwerbsteuerrechtlich maßgeblichen Grundstückserwerbs die Projekterstellung abgeschlossen war und bereits ein Einreichplan und eine Baugenehmigung vorlagen. Nahm der Bw im Zuge der tatsächlichen Bauausführung partielle Änderungen des bewilligten Bauvorhabens vor, so kann dies nichts mehr daran ändern, dass zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges ein bereits fertig konzipiertes und mit einer Baubewilligung ausgestattetes Bauobjekt vorlag.

Im Übrigen obliegt es dem Bauherren, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten und der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten (VwGH 3. Oktober 1996, 95/16/0068).

Ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft stellt demnach dar, wenn nicht der Erwerber, sondern der Veräußerer bzw. ein Organisator gegenüber der Baubehörde als Bauwerber auftritt (vgl. auch Fellner, aaO, § 5 Rz. 92 und die dort angeführte Judikatur). Aber selbst der Umstand, dass die Baubehörde das Auftreten des Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt, vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der Bauherreneigenschaft nicht zu binden, weil der Begriff "Bauherr"

im Baurecht nicht ident ist mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht (VwGH 26. März 1992, 90/16/0211, 0212).

Die Vereinbarung eines Fixpreises für den Bau eines Hauses spricht ebenfalls für die Eingebundenheit in ein Planungs- und Finanzierungskonzept der Fa. C und gegen die Annahme, dass der Bw das preisliche Risiko der Bauherstellung zu tragen hatte.

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

Aus der Stellungnahme des Bw, wonach sämtliche Mängel gegenüber der Fa. Y (Generalunternehmer) und somit nicht gegenüber den bauausführenden Unternehmen bzw. den von der Fa. Y beauftragten Subfirmen zu rügen gewesen seien, ist erkennbar, dass gegenüber den bauausführenden Unternehmungen nur die Fa. Y, nicht aber der Bw, berechtigt und verpflichtet gewesen ist und dieser ein Baurisiko nicht zu tragen hatte. Die Tragung des Baukostenindexrisikos, wie im Bauvertrag vorgesehen, ist für sich alleine noch kein typisches Baurisiko, das über die Frage Aufschluss geben könnte, wer als Bauherr anzusehen ist (vgl. VwGH 8. Oktober 1990, 89/15/0112).

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Entscheidend für die Bauherrenfrage ist, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner ein Organisator oder, wie im vorliegenden Fall, die vom Organisator namhaft gemachte Baufirma, und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwält, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (VwGH 31. März 1999, 96/16/0213, 0214).

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

Gegenständlich trug auf Grund der Fixpreisvereinbarung Kostensteigerungen während der vereinbarten Zeit nicht der Bw.

Da somit weder das Baurisiko noch das finanzielle Risiko beim Bw lagen, die durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten, für die Bauherreneigenschaft

sprechenden Kriterien aber kumulativ vorliegen müssen, hätte die Prüfung der Frage, inwieweit der Bw auf die verwirklichte Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen konnte, bereits unterbleiben können.

Aus dem Begehren des Bw, in eventu, falls die Abgabenbehörde seine Bauherreneigenschaft verneine, der Grunderwerbsteuerbemessung einen Betrag von 1,294.305,00 S (das ist der in der Schlussrechnung angeführte Pauschalpreis laut Bauvertrag netto abzüglich der dort angeführten Zusatzangebote mit ihren Nettobeträgen) zu Grunde zu legen, kann geschlossen werden, dass jener die Ansicht vertritt, die Grunderwerbsteuer dürfe lediglich vom Nettobetrag ermittelt werden.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gehört jede Leistung zur Gegenleistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes und des damit verbundenen Gebäudes gewährt. Die im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer ist Teil der eingegangenen Verpflichtung des Käufers und daher Teil der Gegenleistung, weshalb die bei Grundstückslieferungen gesondert in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (Fellner, aaO, § 5 Rz 6a und die dort zitierte Judikatur).

Letztendlich kommt aber dem Berufungsbegehren des Bw, die Kosten für im Pauschalpreis laut Bauvertrag nicht enthaltene Zusatzaufträge nicht in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen, Berechtigung zu. Gerade weil auch der Fixpreis und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung gegenüber der anlässlich des Grundstückserwerbes vereinbarten Basis als wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherrenstellung angesehen werden, kann nur dieser Fixpreis für die Ermittlung der Gegenleistung herangezogen werden. Stets kommt es darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat.

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

In die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage sind demnach lediglich die Grundstückskosten (474.956,00 S) und der vereinbarte Fixpreis von 1,623.390,00 S einzubeziehen; nachträglich entstandene Mehr-, aber auch Minderkosten sind daher außer Ansatz zu lassen. Ebenso wenig sind die vom Bw selbst durchgeführten gesonderten Vergaben an Professionisten in die Bemessungsgrundlage einzurechnen.

Der Bw wollte, wie o.a., ein Grundstück und ein – wenn auch erst zu errichtendes – Gebäude zu einem vereinbarten Preis erwerben, sodass das Finanzamt zu Recht die ursprünglich vereinbarten Fixkosten für die Gebäudeerrichtung in die Bemessung der Gegenleistung einbezog. Die Berücksichtigung der in der Schlussrechnung aufgelisteten Nachtragsangebote bzw. der nachträgliche Entfall der dort angeführten Leistungen erfolgte jedoch zu Unrecht, sodass der Berufung insoweit teilweise stattzugeben war.

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

Grundstückskosten		474.956,00 S
Errichtungskosten lt. Bauvertrag		1,623.390,00 S
Summe = Bemessungsgrundlage		2,098.346,00 S
Grunderwerbsteuer	x 3,5 %	73.442,00 S
	entspricht	5.337,24 €

Linz, am 21. November 2006