

GZ. RV 0239-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Uta Straka, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter im Beisein der Schriftführerin Roswitha Mohr am 11. Juni 2003 über die Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, Gebühren und Verkehrsteuern, vertreten durch Mag. Heinrich Schmutzhart, betreffend Grunderwerbsteuer und Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 6. Juli 1999 nach in Salzburg durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens über die Grunderwerbsteuer gemäß § 303 Abs. 4 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer basierend auf dem Hälftenanteil der Errichtungskosten des Gebäudes wird stattgegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird von EUR 4.675,19 (S 64.332,--) auf EUR 1.611,59 (S 22.176,--) laut Erstbescheid herabgesetzt. Die Bemessungsgrundlage beträgt EUR 46.045,51 (S 633.600).

Der Berufung gegen den Verspätungszuschlag wird stattgegeben und der Verspätungszuschlag mit EUR 0,-- festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt

unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 11./18. Februar 1994 schlossen der Bw und GK als Käufer und der Veräußerer einen Kaufvertrag betreffend die zu diesem Zeitpunkt unbebaute Liegenschaft ab, auf Grund dessen die Käufer je zur Hälfte Eigentum erwarben. Punkt VIII. des Vertrages regelt, dass die Rechtskraft des Vertrages bis zum Vorliegen der Genehmigung seitens der Grundverkehrs-Landeskommission aufschiebend bedingt ist. Des weiteren wurde im Punkt XII festgehalten, dass die Veräußerung des vertragsgegenständlichen Kaufobjektes mit der von Seiten der Käufer übernommenen Verpflichtung, dass die Bauführung, also die Errichtung eines Ferienwohnhauses auf dem Kaufobjekt längstens innerhalb von zwei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft dieses Vertrages mit der Baufirma E GmbH als Generalunternehmer durchgeführt wird, erfolgte.

Am 14. Juni 1994 stellten der Bw sowie GK – beide als Bauwerber- bei der Gemeinde ein Bauansuchen betreffend die Errichtung eines Ferienwohnhauses auf dem obengenannten Grundstück. Als Planverfasser und bauausführendes Unternehmen scheint auf diesem Ansuchen die E GmbH auf. Mit Werkvertrag vom 17. Juni 1994 beauftragten der Bw und GK die E GmbH als Generalunternehmer mit der Errichtung eines Ferienwohnhauses, wobei als Auftragssumme, welche auf einer gemeinsam erstellten Kostenzusammenstellung vom 24. April 1994 basiert, ein Nettobetrag von S 1, 940.000,-- vereinbart worden und nach Baufortschritt zu bezahlen war. Im Punkt 11. wurde überdies geregelt, dass "für Leistungen, welche der Auftragnehmer innerhalb seines Auftrages durch Subunternehmer erbringen lässt, dieser genauso haftet, als hätte er selbst diese Leistungen erbracht. Name und Anschrift eventueller Subunternehmer sind dem Auftraggeber über Verlangen bekanntzugeben."

Am 11. August 1994 erstattete die E GmbH bei der Gemeinde auf Grund des am 19. Juli 1994 ergangenen Baubewilligungsbescheides die Baubeginnanzeige mit ausgewiesinem Baubeginn 19. August 1994. Zwischenzeitlich wurde die Gemeinde mit Schreiben der Grundverkehrs-Landeskommission vom 21. April 1994 um Stellungnahme betreffend den

berufungsgegenständlichen Grundstückskaufvertrag ersucht. Die Gemeinde stellte mit Schreiben vom 26. Mai 1994 an die Grundverkehrs-Landeskommission fest, dass kein Einwand gegen die Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Zustimmung bestünde, zumal "hinsichtlich der Überfremdung in diesem Zweitwohnsitzgebiet derzeit ein ausländischer Besitzanteil bei 79,18% vorliegt, mittels Verordnung vom 27. April 1989 LGBL. Nr. 51/1989 jedoch ein Höchstanteil mit 90 % festgelegt worden wäre, sodass eine Überfremdung im Sinne des Gesetzes derzeit noch nicht gegeben ist". Nach Anschlag des Kaufvertrages auf der Amtstafel der Gemeinde vom 29. Juni – 29. Juli 1994 erging laut Mitteilung des Vertragsverfassers vom 22. September 1994 der grundverkehrsbehördliche Bescheid betreffend die Genehmigung des Kaufvertrages mit der Folgewirkung des Eintritts der unbedingten Rechtskraft gemäß Kaufvertragspunkt VIII. Am 16. November 1994 wurde hierauf seitens der E GmbH bei der Gemeinde die Fertigstellung des Ferienwohnhauses und dessen Benützung ab Jänner 1995 angezeigt. Die mit 18. Jänner 1995 datierte Schlussrechnung an den Bw und GK weist ausgehend von der lt. Werkvertrag vereinbarten Nettosumme von S 1,940.000,-- unter Berücksichtigung von Mehr- und Minderleistungen für die Errichtung des Ferienwohnhausneubaus eine Gesamtbruttosumme von S 2,408.910,22 aus, welche zur Hälfte dem angefochtenen Bescheid zusätzlich zum Grundstückskaufpreis zugrunde gelegt worden war. Am 22. Februar 1995 erging schließlich an den Bw und GK der baubehördliche Benützungsbewilligungsbescheid, worin die Gemeinde feststellte, dass "das Objekt im Wesentlichen plan- und bescheidgemäß errichtet wurde".

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 151 Abs 1 BAO verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 6. Juli 1999 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Grunderwerbsteuer von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO und führte begründend aus, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages das Grundstück unbebaut gewesen sei. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung könne Gegenstand des Kaufvertrages auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich der zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssten. Bindet sich der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Projekt, dann sei es nicht rechtswidrig, den Kauf des nackten oder bereits bebauten Grundstückes mit einem neu herzustellenden Gebäude anzunehmen, selbst wenn über die Herstellung des Gebäudes ein gesonderter Generalübernehmervertrag (Werkvertrag) geschlossen würde.

Der Bw habe sich bereits bei Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück zur Errichtung des Ferienwohnhauses längstens innerhalb von zwei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft mit der

E GmbH verpflichtet und damit an ein Vertragsgefl echt mit dem Veräußerer und der mit ihm zusammenarbeitenden E GmbH gebunden, sodass im Grundstücksankauf und der Errichtung des Ferienwohnhauses in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein rechtlicher Vorgang zu erblicken wäre und daher auch die Errichtungskosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen seien.

Da in der Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 lediglich die Grundstückskosten jedoch nicht die Errichtungskosten für das Ferienhaus angezeigt worden seien, wäre auf Grund der Prüfungsfeststellungen das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen gewesen.

Gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Wiederaufnahme des grunderwerbsteuerlichen Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO, den Sachbescheid und Vorschreibung eines Verspätungszuschlages gemäß § 135 BAO wurde daraufhin in offener Frist Berufung erhoben. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens wäre deshalb nicht gerechtfertigt, zumal in der Abgabenerklärung der Grundstückskaufpreis angeführt und darüber hinausgehende Gegenleistungen des Käufers gegenüber dem Veräußerer weder vereinbart noch für den Kauf des Grundes erbracht worden wären. Überdies würde bereits aus der der Erklärung beigelegten Kaufvertragsurkunde die in Punkt XII. vereinbarte Verpflichtung zur Errichtung eines Ferienwohnhauses durch die E GmbH hervorgehen, welche jedoch nicht als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen und außerdem infolge Verstoß gegen das Konsumentenschutzgesetz rechtlich nicht durchsetzbar sei.

Hinsichtlich der Bauherreneigenschaft weist der Bw darauf hin, dass ihm jegliche Einflussnahme hinsichtlich Planung, Gestaltung, Bauausführung, Wahl des Baustoffes offengestanden sei. Auf Grund der Architektenausbildung des Bw wäre auch die gesamte Planung durch den Bw erstellt und die von ihm unterfertigten Planunterlagen im Rahmen des Einreichplans bei Stellung des Bauansuchens durch den Bw als Bauwerber eingebracht worden. Der auf dem Deckblatt des Einreichplanes ersichtliche Stempel der E GmbH als Planverfasser wäre irrtümlich angebracht worden. Ebenso sei die gesamte Statik durch GK – von Beruf Statiker – erstellt worden. Das Ferienhaus unterscheide sich auch in Form, Raumauflistung und Materialien von den übrigen Gebäuden in der Ferienwohnsiedlung. So sei für das Außenmauerwerk wegen des besseren Raumklimas Porotonziegel verwendet und nicht, wie überwiegend vorhanden, Schalungsbeton-oder Holzblockweise gewählt worden.

Bereits im Oktober 1993 hätte der Bw, welcher seit 1987 in der Gemeinde seine Urlaube verbringt, als erster freie Auswahl eines Grundstücks im Rahmen der Grundstücksanlage K

gehabt, wobei für ihn von Anfang an feststand, kein schlüsselfertiges Haus von Prospektunterlagen zu erwerben, sondern Planung, Statik, Bauausführung und Bauleitung in Eigenregie durchzuführen. Auf Grund des 660 km entfernten Wohnsitzes des Bw habe der mit ihm befreundete Baumeister von der E GmbH die Baukoordination übernommen, wobei er jedoch während der Bauphase selbst einige Male vor Ort gewesen sei, um mit den ausführenden Firmen Einzelheiten zu besprechen.

Hinsichtlich des Baurisikos weist der Berufungswerber auf die im Werkvertrag geregelte Vereinbarung eines Haftrücklasses und das Risiko der Tragung zusätzlicher Mehraufwendungen im Falle der Schadensabdeckung bei finanziellen oder sonstigen Schwierigkeiten der E GmbH hin. Des Weiteren bestünde ein Recht zur Ablehnung von Subunternehmern, Leistungsänderungen, Neu- und Umplanung während der Bauführung bei zusätzlichem Entgeltsanspruch seitens der E GmbH sowie die Verpflichtung zur Beistellung von Lagerungsmöglichkeiten, Zufahrtswegen, Wasser, Strom etc. Der Bw betont überdies, dass die Wahl der E GmbH als bauausführende Firma auf Grund der langen persönlichen Freundschaft mit dem Geschäftsführer der Firma (Baumeister) seine eigene freie Entscheidung war und er dem Punkt XII im Grundstückskaufvertrag betreffend die Verpflichtung zur Auftragsvergabe an die E GmbH keinerlei Bedeutung beimaß. Auch habe er mit sämtlichen Professionisten vor Ort selbst verhandelt, selbst Installationspläne erstellt, wobei diesbezüglich hinausgehender Schriftverkehr allerdings nicht bestünde. Aus Praktikabilitätsgründen habe allerdings auf Grund der großen Entfernung zum Wohnort die förmlichen Anbote der Baumeister von der E GmbH eingeholt, welche Basis für die gemeinsam entwickelte Kostenzusammenstellung vom 27. April 1994 gewesen und der im Werkvertrag ausgewiesenen Nettosumme zugrunde gelegt worden wären.

Hinsichtlich der endgültigen Errichtungskosten verweist der Bw auf die Schlussrechnung vom 18. Jänner 1995 hin, wonach er brutto S 1,197.040,00 und letztlich unter Abzug eines Skontos von 4 % S 1,149.160,00 an die E GmbH gezahlt habe. Dieser Betrag differiere auf Grund von Mehrleistungen von der ursprünglich im Werkvertrag vereinbarten Auftragssumme von brutto 1,164.000,00.

Schließlich weist der Bw auf die Verletzung des durch die Bundesverfassung gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes infolge Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage hin.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hielt der Bw sein bisheriges Vorbringen aufrecht und führte dazu noch ergänzend aus, dass er seit 1987 Feriengast in K gewesen sei und

bereits seit damals den Wunsch hatte dort ein eigenes Haus zu besitzen. Es wäre ihm jedoch nicht möglich gewesen ein solches Haus alleine zu bauen, er habe allerdings einen Bekannten gefunden (GK), der ebenfalls bereit gewesen wäre, mit ihm ein solches Haus zu bauen. Grundsätzlich wäre es in der Zeit zwischen 1990 und 1993 wegen Problemen mit der Wasserversorgung nicht möglich gewesen, in K ein neues Gebäude zu errichten. Nach Kenntnisnahme von der Aufhebung des Baustopps ab 1993 habe der Bw sich gemeinsam mit dem mit ihm befreundeten Baumeister frühzeitig den Bebauungsplan bei der Gemeinde besorgt, welchen Bw in Kopie im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorlegte. Die damals noch unbebauten Liegenschaften hätten einem Architekten, dem Veräußerer gehört, welcher sie ab 1993 um einen Grundstückspreis von ca. 500 DM pro m² abverkauft habe. Beim Abschluss des Kaufvertrages habe Bw dem dort aufgenommenen Punkt XII., der eine Bebauungsverpflichtung binnen zwei Jahren durch die E GmbH vorgesehen hat, keinerlei Bedeutung zugemessen zumal er diese Bestimmung überhaupt für sittenwidrig und somit nicht durchsetzbar angesehen und sich aufgrund seiner Freundschaft zu Baumeister ohnedies nicht die Frage gestellt habe, ob jemand anderer sein Gebäude errichten hätte sollen. Generell habe der Vertragserrichter Punkte im Kaufvertrag und später im Jahr 1995 bei Errichtung des Wohnungseigentums aufgenommen, die auf die konkrete Situation des Berufungswerbers nicht zugetroffen hätten

Der Bw habe sich dann in der Folge auf der Gemeinde betreffend die Einhaltung von Bauvorschriften in Österreich insbesondere hinsichtlich Nachbarschaftsabstände bzw. Dachneigung kundig gemacht und das Grundstück gemeinsam mit Baumeister ausgesucht. Den Veräußerer habe er bis zur Vertragserrichtung nicht gekannt. Der Bw führt weiters aus, dass er im Jahr 1994 einen Bauplan erstellt habe, den er als sein geistiges Eigentum betrachte. Die Statik für diesen Plan habe GK berechnet. Bei der Einreichung dieses Plans sei allerdings der Stempel der Firma E-GmbH notwendig gewesen, da er in Österreich aus berufsrechtlichen Gründen nicht als Architekt zugelassen gewesen wäre. Baumeister habe in der Folge eine Kostenschätzung über ca. S 1.454.000,00 inklusive Anschlusskosten zusammengestellt, da er einen besseren Überblick über die Handwerker in der Umgebung hatte. Der später abgeschlossene Werkvertrag mit der Firma E-GmbH habe sich auf einen Betrag von ca. S 1.164.000,00 und somit um rund S 300.000,00 weniger belaufen. Diese Differenz gründe sich darauf, dass Baumeister für ihn Angebote bei verschiedenen Firmen eingeholt und durch Verhandlungen eben einen günstigeren Preis erzielt habe. Der Bw weist überdies darauf hin, dass der Baumeister bzw. die Firma E GmbH an seinem Bauvorhaben sicher nichts verdient habe, zumal sein Anteil an der Liegenschaft inkl. des Grundanteils ca.

EUR 127.000,00 gekostet habe, vergleichbare schlüsselfertige Häuser aus dem Katalog bzw. Wohnung aus dem Katalog jedoch rund EUR 225.000,00 gekostet hätten. Auch habe der Bw selbst, sofern er in K anwesend war, mit verschiedenen Handwerkern, beispielsweise mit der Holzbaufirma verhandelt, mit der Elektrofirma den Installationsplan erstellt, Fliesen ausgesucht, sei mit Türen und Fenstern befasst gewesen und habe auf Baufehler (zB falsche Abmauerung der Duschwand) hingewiesen. Der Bw wies auf die undifferenzierende Vorgangsweise des Betriebsprüfers betreffend unterschiedlicher Sachverhalte hin und führte aus, dass er dieses Gebäude wirklich selbst errichtet und nicht schlüsselfertig gekauft habe. Zudem habe der Betriebsprüfer für die Schlussrechnung einen Betrag von rund S 1.204.000,00 herangezogen, den er aus den Unterlagen der Firma E GmbH entnommen habe, wohingegen die Schlussrechnung des Bw ca. S 1.149.000,00 betragen habe.

Der Bw gibt über Befragung weiters an, dass er letztendlich mit Unterstützung von Baumeister gemeinsam mit GK die Professionisten selbst ausgewählt habe. Eine Versicherung des Rohbaus habe er aus eigener Entscheidung nicht durchgeführt, erst im Zeitpunkt, wo er in das Ferienwohnhaus eingezogen sei, habe er dann die übliche Bündelversicherung für ein Gebäude abgeschlossen. Der Bw betont, dass bei Baubeginn seines Hauses in diesem Gebiet noch kein anderes Ferienwohnhaus stand, vielmehr der Veräußerer erst im Herbst 1994 auf den umliegenden Bauparzellen mit dem Bau begonnen hätte und diese Häuser dann zum Teil wirklich schlüsselfertig verkauft worden seien.

Der im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung einvernommene Zeuge ergänzt, dass es einen Bebauungsplan aus dem Jahr 1989 gegeben habe, dieser aber nicht das gegenständliche Gebiet und nicht die Liegenschaft des Bw betroffen hätte. Für dieses Gebiet wäre im Jänner 1994 ein neuer Bebauungsplan erstellt und in der Folge Anfang 1994 mit der Errichtung einer Unterflurtrasse und einer Tiefgarage für drei größere Wohneinheiten und einer Hotelanlage, die wir als Fa. E GmbH für den Veräußerer errichtet haben, begonnen worden. Das erste Gebäude, das in diesem Bereich errichtet worden wäre, sei das Gebäude von Bw und GK gewesen. Überdies weist er darauf hin, dass seitens der E GmbH das Bauobjekt des Bw anders abgerechnet worden sei als die übrigen in dem Projekt K errichteten Wohngebäude, wo es einen Fixpreis abzüglich oder zuzüglich Sonderwünschen der betreffenden Käufer gegeben habe. Beim Objekt des Bw wäre nach dem tatsächlichen Aufwand abgerechnet worden, zumal der Bw sehr viele Leistungen z.B. die Erstellung des Planes, aber auch Verhandlungen mit Professionisten, wie z.B. den Tischler, die normalerweise den Generalunternehmer betroffen hätten, selbst erbracht habe. Dadurch habe sich der Bw nach seiner Schätzung bei der Errichtung des Gebäudes ca. 20 % der Baukosten

erspart. Zudem wären die Rechnungen der Professionisten erst dann anerkannt worden, wenn sie seitens des Bw freigegeben worden seien.

Der Senat hat erwogen:

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

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung (vgl. VwGH 19.9.1990, 89/13/0245, 26.11.2002, 99/15/0176) ist eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte. Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Wenn der Bw ausführt, dass bereits aus der der Abgabenerklärung beigelegten Kaufvertragsurkunde die im Punkt XII festgelegte Errichtungsverpflichtung binnen zwei Jahren durch die E GmbH offengelegt, somit ohnehin dem Finanzamt bereits bei Bescheiderlass bekannt gewesen und daher kein Grund zur Wiederaufnahme sei, ist dem entgegenzuhalten, dass Kaufvertragspunkt XII, zwar als Hinweis für ein Bauherrenmodell angesehen werden kann, es jedoch noch weiterer Ermittlungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bedurft hatte, um die Frage der Bauherreneigenschaft im berufungsgegenständlichen Fall abschließend beurteilen zu können.

So lagen erst auf Grund umfangreicher Erhebungen, etwa Einsicht in den Bauakt, aus dem der Bauwerber, Baubeginn, Baufertigstellung, Benützungsbewilligung hervorgehen, sowie Kenntnis des Werkvertrages etc. die erforderlichen Fakten in der von der Rechtsprechung geforderten Vollständigkeit vor, um die Bauherreneigenschaft des Bw überprüfen zu können. Die Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben

war, ist daher für den Gegenstandsfall zu bejahen und das Berufungsbegehrten in diesem Punkt abzuweisen.

Hinsichtlich des Sachbescheides betreffend die zusätzliche Erhebung von Grunderwerbsteuer von den Errichtungskosten des Ferienwohnhauses und Beurteilung der Bauherreneigenschaft des Bw hat die höchstgerichtliche Rechtsprechung folgende Grundsätze aufgestellt:

Dem Bauherrn obliegt es, 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 Benützungsbewilligung einzuholen. Dabei darf aber nicht verkannt werden, dass sich der Bauherr grundsätzlich einer Hilfsperson bedienen kann, die für ihn alle Behördenschritte unternimmt, sodass daraus allein noch keine zwingende Schlussfolgerung abgeleitet werden kann.

Der von der Judikatur entwickelte Bauherrenbegriff umfasst drei wesentliche Kriterien, die kumulativ vorliegen müssen (vgl. VwGH 29.1.1996, 95/16/0121, 12.11.1997, 95/16/0176):..

Demnach ist ein Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann
- b) das Baurisiko zu tragen hat, das heißt den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, das heißt, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 90 zu § 5 und dort zitierter Rechtsprechung).

Wie aus dem gesamten Vorbringen des Bw, des einvernommenen Zeugen und der Ermittlungen des Finanzamtes insbesonders durch Einsicht in den Bauakt hervorgeht, stammt die gesamte Planung des berufungsgegenständlichen Ferienwohnhauses vom Bw, welcher über sämtliche Phasen des Baugeschehens, sowohl im Rahmen des gesamten baubehördlichen Verfahrens als auch der gesamten tatsächlichen Bauausführung trotz der großen räumlichen Distanz zu seinem Hauptwohnsitz als maßgeblicher Entscheidungsträger und somit Bauherr auftrat. In dieser Eigenschaft unterscheidet er sich ganz wesentlich von allen übrigen Ferienwohnhauserwerbern dieser Anlage, welche im Rahmen der vom Veräußerer und der E GmbH initiierten, organisierten und ausgeführten

Ferienwohnhaussiedlung K sich sowohl in vertraglicher als auch bauorganisatorischer und planlicher Hinsicht in ein vorgegebenes Konzept eingebunden haben, um letztlich ein schlüsselfertiges Projekt zu erwerben. Denn der Bw hat nicht nur in tatsächlicher Hinsicht ein in Form, Raumaufteilung und Materialauswahl sich von den übrigen Gebäuden in der Ferienwohnhaussiedlung K unterscheidendes Haus errichtet, sondern auch in Eigenregie Planung, Statik gemeinsam mit GK, Bauausführung und Bauleitung durchgeführt.

Aus dem gesamten Kontext seiner über das gesamte Baugeschehen beherrschenden Position ist daher die im Kaufvertrag niedergelegte Errichtungsverpflichtung durch die E GmbH gemäß Punkt XII. nicht als inhaltliche Klammer zwischen Kaufvertrag und Werkvertrag und Ausdruck der Einbindung in das organisierte Zusammenwirken von Veräußerer und E GmbH zu betrachten, sondern tatsächlich isoliert als vertragliche Regelung des ohnehin aus freier Entscheidung gefassten Entschlusses, als Baufirma für die Errichtung seines Ferienwohnhauses die E GmbH zu wählen und zu beauftragen, anzusehen.

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung trägt das Baurisiko, wer den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalübernehmer nicht aber gegenüber den bauausführenden Unternehmern gerügt, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber nicht ein Baurisiko getragen hat (vg. VwGH vom 12. November 1997, ZI 95/16/0176 und Fellner, Rz 90, 56/7N).

Der Bw hat mit Unterstützung des Baumeisters, der mit den örtlichen Gegebenheiten vertraut war, mit den einzelnen Professionisten verhandelt, diese ausgewählt, gemeinsam Pläne erstellt und dadurch maßgeblich nicht nur die Kosten sondern auch die Qualität der Errichtung des Gebäudes und letztlich auch damit das potentielle Risiko einer mangelhaften Ausführung bestimmt. Wenn es ihm trotz der räumlichen Entfernung nicht immer möglich war, auch physisch die Bauaufsicht zu führen, so war er doch ständig über den Baumeister über das Baugeschehen informiert. Er hat unmittelbar bei den von ihm ausgewählten Professionisten Mängel gerügt, diese auch zur Behebung beauftragt und letztlich in Wahrnehmung der Bauleitung das Risiko der planmäßigen Ausführung getragen, welches er aus eigener Entscheidung nicht durch Abschluss einer Rohbauversicherung absicherte.

Die Tragung des finanziellen Risikos durch den Bw zeigt sich in der unterschiedlichen Abrechnung des Bauobjekts seitens der E GmbH: im Gegensatz zu den übrigen in der Ferienwohnhaussiedlung K errichteten Gebäuden, wo mit dem Generalunternehmer ein Fixpreis vereinbart worden war, wurde beim Bw nach tatsächlichem Aufwand abgerechnet,

wobei der Bw jede Professionistenrechnung vorab überprüfte und diese erst nach dessen Genehmigung in die Gesamtrechnung des Generalunternehmers aufgenommen wurde. Durch viele seitens des Bw erbrachte Eigenleistungen, die üblicherweise in den Aufgabenbereich des Generalunternehmers fielen, hat der Bw ganz wesentlich die Gesamterrichtungskosten gesenkt und letztlich in Eigenverantwortung gestaltet.

Bei dieser Sach-und Rechtslage ist die Bauherreneigenschaft des Bw erwiesen und dem Berufungsbegehren stattzugeben.

Salzburg, 11. Juni 2003