



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Mag. EW, geb. X, Adresse, vom 11. Jänner 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr 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 dahin gehend abgeändert, als die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) mit 3,5 % der Bemessungsgrundlage in Höhe von 914.384,00 S mit 32.003,00 S (entspricht 2.325,75 €) festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist der Begründung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 4./16. April 1995 erwarben DI E1W und Mag. EW (in der Folge kurz: Bw) von den Ehegatten KS und MS das Grundstück 57/35, Grundbuch H1, im Ausmaß von 260 m² um den vereinbarten Kaufpreis von 278.768,00 S je zur Hälfte.

Laut Vertragspunkt I., zweiter Absatz, war die Eigenschaft dieses Grundstückes als Bauplatz ersichtlich gemacht.

Mit einem an die Bw und ihren Gatten adressierten, undatierten Ergänzungsvorhalt ersuchte das Finanzamt zwecks Überprüfung der Bauherreneigenschaft betreffend die Errichtung eines Gebäudes auf diesem Grundstück um Bekanntgabe diverser Umstände und um Vorlage zweckdienlicher Unterlagen.

Zur Frage, wer das Gebäude geplant habe, antworteten die Bw und ihr Gatte mit Schreiben vom 26. Juni 1995, dass sie dieses zurzeit in Zusammenarbeit mit einem Architekten und Baumeister planten. Den Auftrag hätten sie erteilt, und das Haus werde nach ihren Wünschen gestaltet. Zur Bewerbung des Projektes teilten sie mit, dass sie davon von Bekannten erfahren hätten. Eine Baubewilligung sei noch nicht erteilt, doch hätten sie um Baubewilligung angesucht. Die Bauverhandlung finde am 10. Juli 1995 statt. Eine Bauverpflichtung habe nicht bestanden, Verträge oder Rechnungen seien noch nicht vorhanden.

Bereits vor Einlagen dieses Schriftstückes schrieb das Finanzamt mit Bescheiden vom 24. Mai 1995 der Bw und ihrem Gatten, jeweils ausgehend vom halben Grundkaufpreis, 3,5 % Grunderwerbsteuer in Höhe von je 4.878,00 S vor.

Mit neuerlichem Ergänzungersuchen vom 14. März 2001 gab das Finanzamt der 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 Projektierungsbroschüre, Vereinbarungen mit der Fa. C, sämtliche mit der Baufirma geschlossene Vereinbarungen bzw. die Endabrechnung.

Die Bw und ihr Gatte führten dazu aus, dass sie über die benötigten Unterlagen nicht mehr vollständig verfügten, weil sie diese einerseits dem Finanzamt bereits im Zuge der Beantwortung eines vorangegangenen Fragebogens vorgelegt, Unterlagen andererseits aber bereits aussortiert hätten, da sie mit diesbezüglichen Fragen nicht mehr gerechnet hätten. Die Projektierungsbroschüre sei dem Finanzamt bereits übermittelt worden und habe darüber hinaus für die Bw keine Relevanz gehabt, da sie ihr Projekt selbst bauverhandelt hätten und nicht an den ursprünglich planenden Architekten gebunden gewesen seien, wie aus dem Deckblatt des Einreichplans zu entnehmen sei. Auf diesem neu geplanten Projekt seien dann die weiteren Vereinbarungen mit der bauausführenden Firma sowie mit sämtlichen von der Bw und ihrem Gatten beauftragten Handwerkern aufgebaut gewesen. Mit der Fa. C sei lediglich ein Vermittlungsauftrag für das Grundstück abgeschlossen worden, der nicht aufbewahrt worden sei. Die Schlussrechnung der Fa. H Hoch- und Tiefbau GmbH & Co KG (in der Folge kurz: Fa. H), ein Einreichplan, die Baubeschreibung und der Baubescheid lägen bei.

Basis für die Zusammenarbeit mit der Fa. H seien der beiliegende Plan und die Baubeschreibung gewesen. Durch die Schlussrechnung seien auch die Haftungsansprüche der Bw und ihres Gatten gegenüber der Fa. H gewährleistet. Zu betonen sei, dass sie alle durchzuführenden Arbeiten zur Entstehung des Reihenhauses selbst geplant, angefragt, vergeben, überwacht und abgenommen sowie direkt an die ausführenden Firmen bezahlt hätten. Allen Behörden gegenüber seien sie eigenständig aufgetreten und als Bauherren akzeptiert worden, wie dies beispielsweise dem Baubescheid zu entnehmen sei.

Die Schlussrechnung vom 20. November 1996 weist eine Summe von 1.592.237,60 S inkl. MwSt. aus, in der neben dem Pauschalpreis laut Bauvertrag in Höhe von 1.291.666,70 S netto diverse Zusatzaufträge verrechnet wurden.

Auf der Baubeschreibung vom 22. Juni 1995 scheinen als Antragsteller die Bw und ihr Gatte auf, wogegen auf der letzten Seite über die für den Bauwerber, Planverfasser und Bauführer vorgesehenen Unterschriftenfelder ein Firmenstempel der Fa. H angebracht wurde.

Auf dem baupolizeilich genehmigten Einreichplan vom 13. Juli 1995 sind als Bauwerber und Grundbesitzer die Bw und ihr Gatte genannt, als Planverfasser und Bauführer die Fa. H.

Der Baubewilligungsbescheid vom 13. Juli 1995 erging ebenfalls an die Bw und ihren Gatten. Unter Pkt. 1 der "Bedingungen und Auflagen" ist u. a. angeführt, dass der Bau nach dem beigeschlossenen, von der Gemeinde genehmigten Plan, welcher bei der Bauverhandlung aufgelegen sei, und entsprechend der im Befund der beiliegenden Verhandlungsschrift beschriebenen Projektänderungen auszuführen sei.

Über Ersuchen des Finanzamtes legte die Fa. Baumeister H eine Kopie des mit dem Gatten der Bw abgeschlossenen Bauvertrages vor.

Diesen am 26. Juli 1995 zwischen dem Gatten der Bw als Auftraggeber und Baumeister H als Auftragnehmer abgeschlossenen Bauvertrag ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass jener dem Auftragnehmer auf Grund der Verkaufsmappe der Fa. C, samt Leistungsbeschreibung, die Errichtung eines Reihenhauses in H2, Haustyp B2 - Mittelhaus, mit integrierter Garage auf der Parz. Nr. 57/35 mit den nachfolgend näher dargestellten Leistungen für die Baustufe I zu einem Pauschalpreis von 1.550.000,00 S inkl. MwSt. übertrage. Für die in der Verkaufsmappe der Fa. C aufscheinende Ausführung (eineinhalb Geschoße EG und ausgebautes DG) sei derzeit noch keine Baubewilligung vorhanden. In Abstimmung mit der Gemeinde sei diese Ausführung aber bereits als kostengünstigere Variante besprochen worden. Da ohnedies von jedem Bauherrn Umplanungen mit Kostenänderungen vorgenommen würden, werde die neue Bauverhandlung auf die Umplanungen abgestimmt.

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 würden, genannt.

Im Vertragspunkt "Anbotspreise" ist u. a. angeführt, dass der genannte Pauschalpreis von 1,550.000,00 S für die Baustufe I bis 30. April 1996 ein Fixpreis sei. Ab 1. Mai 1996 würden die Preiserhöhungen gemäß Index des Bautenministeriums gelten.

Die Zahlung habe in Teilrechnungen nach Baufortschritt zu erfolgen.

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

Der weiters im Bemessungsakt befindlichen Projektbroschüre der Fa. C zur Reihenhausanlage H2 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.

Im Punkt "Projektbeschreibung" ist u. a. festgeschrieben, dass Änderungen der Raumaufteilung selbstverständlich durchgeführt werden könnten. Sollten dadurch Mehr- oder Minderleistungen zu Stande kommen, würden diese separat nach Aufwand gutgeschrieben oder verrechnet.

Das Finanzamt tätigte Erhebungen durch Bauakteneinsichten bei der Marktgemeinde H2.

Der erste Erhebungsauftrag (EV 1) datiert vom 10. Juni 1996 hat u. a. den von den Ehegatten S im Jahr 1995 mit der Bw und ihrem Gatten abgeschlossenen Veräußerungsvertrag zum Gegenstand. Die Bauakteneinsicht, welche auch den Bau-1711-1995-L der Bw umfasste, nahm das Erhebungsorgan am 11. Juni 1996 vor.

Eine weitere aktenkundige "Anregung zur Durchführung einer Erhebung" trägt das Datum 2. August 1996. Das Einlangen dieser Anregung bestätigte die Prüfungsabteilung allerdings erst am 8. August 1998. Da diese Anregung die Zahl ED 2 trägt, ist nahe liegend, dass diese Anregung zur Durchführung einer Erhebung tatsächlich vom 2. August 1998 datiert und

irrtümlich mit dem Datum 2. August 1996 versehen wurde. Diese Erhebung hatte eine Bauakteneinsicht am 21. Oktober 1998 zur Folge.

In dem auf die Zahlen EV 1 und ED 2 verweisenden Bericht vom 23. Jänner 2001, in welchem als Gegenstand der Amtshandlung "Erhebungen für Zwecke der Grunderwerbsteuer, Bauherrenmodell Fa. C, H2 II, Bauakteneinsicht" angeführt wurde, wurde im Wesentlichen festgehalten, dass die Grundeigentümer der Fa. C einen Vermittlungsauftrag erteilt hätten. Das Reihenhausprojekt "H2 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 verfügberechtigt sei und den Auftrag zu dessen Vermittlung an einen Käufer erteile. Gegenstand dieses Vermittlungsauftrages ist die EZ 1 der KG H2 mit einer Grundstücksgröße von rund 3.000 m². 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 den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 11. Dezember 2001 nahm das Finanzamt die Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte der Bw gegenüber Grunderwerbsteuer in Höhe von je 32.709,00 S fest. Zu dieser Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer gelangte das Finanzamt, indem es den halben Grundkaufpreis und die Hälfte der endgültigen Baukosten, abzüglich einer Indexaufrechnung, 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 Aus-

führung 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 2. November 1994 die Baubewilligung für die Errichtung einer Gruppenhausanlage erteilt worden sei. Mit der Fa. H sei am 26. Juli 1995 ein Bauvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses abgeschlossen worden, der auf der Verkaufsmappe der Fa. C samt Leistungsbeschreibung basiere. Jeder Liegenschaftswerber dieser Reihenhausanlage habe weiters mit der Fa. C einen Vertrag abgeschlossen, wonach die Fa. C 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 Reihenhauswerber ihr Einverständnis erklärt, dass die seitens der Fa. C namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverhältnis laut Informationsmappe, welche dem Reihenhauswerber bekannt sei, von der Fa. C namens und auftrags der Reihenhauswerber 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 10. Jänner 2002 brachte die Bw gegen die an sie ergangenen Bescheide fristgerecht Berufungen ein und wandte sich sowohl gegen die Aberkennung der Bauherreneigenschaft als auch gegen die Berechnung der Bemessungsgrundlage. Sie habe als Eigentümerin wesentlichen Einfluss auf die Gestaltung des Objektes genommen. Im Vergleich zur Projektmappe seien der Außengrundriss des Hauses, die vordere Außenansicht (Eingang, Fenster, Balkon), die hintere Außenansicht (Eingang, Gaube, Fenster) sowie auch die Innenraumaufteilung geändert worden. Von Seiten der Baubehörde habe kein Zweifel an der Bauherreneigenschaft der Bw bestanden. Zur geänderten Ausführung sei am 10. Juli 1995 eine Bauverhandlung durchgeführt worden. Sie und ihr Ehegatte seien als Eigentümer Bauwerber gewesen, und die Baubewilligung sei den Eigentümern am 13. Juli 1995 erteilt worden. Die Bw sei weiters gegenüber der ausführenden Baufirma auftraggebender Bauherr gewesen. Am 26. Juli 1995 sei zwischen der Bw als Bauherr und der Fa. H ein Bauvertrag geschlossen worden. Wie aus den Baubesprechungsprotokollen ersichtlich, sei der Baufortschritt von der Bw überwacht worden und seien die Baufortschrittsberichte an die Bw als Bauherr ergangen. Auch das finanzielle Risiko sei von der Bw und ihrem Gatten als Bauherren zu tragen gewesen, da Bestandteil des Bauvertrages eine Bankgarantie mit der Fa. H als Begünstigter

gewesen sei. Die Kosten für nachträgliche behördliche Auflagen, wie z. B. die Errichtung eines Regenauffangbeckens, seien ebenfalls von der Bw zu tragen gewesen, sodass insgesamt nicht von einem Erwerbsvorgang eines Grundstückes mit darauf zu errichtendem Haus auszugehen sei. Zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage brachte die Bw vor, das nicht einsichtig sei, dass in diese Berechnung Zusatzaufträge, die im Pauschalpreis laut Bauvertrag nicht enthalten seien, mit einbezogen worden seien. Für diese individuellen Zusatzaufträge seien von der Fa. H Angebote gelegt worden, die fallweise von der Bw angenommen worden seien. Allenfalls liege die Bemessungsgrundlage beim Pauschalpreis laut Bauvertrag (1.291.666,70 S) abzüglich den Abschlägen für die geänderten Ausführungen von 2.400,00 S und 4.700,00 S, sodass sich vor Mehrwertsteuer ein Betrag von 1.284.566,70 S ergebe.

An Beilagen zu ihrer Berufung führte die Bw an:

- Ausführungszeichnungen A3: Nordwest- und Südostansicht, Dach-, Erd- und Kellergeschoß
- Projektzeichnungen Typ B: Nordwest- und Südostansicht, Dach-, Erd- und Kellergeschoß
- Nachtragsangebote: 4.8., 6.10., 4.9., 17.10., 4.9., 16.11., 15.9., 17.10., 14.9.1995
- Bauprotokoll vom 31.7.1995
- Zwischenabnahmeprotokoll vom 13.5.1996
- Schlussabnahmeprotokoll vom 21.10.1996
- Schlussrechnung vom 21.11.1996
- Bautagesberichte tw. mit Besprechungsprotokoll vom 17.10., 24.10., 12.9., 6.9., 5.9., 29.8.1995
- Blatt 1 der Baubewilligung
- Bankgarantie

Kopien der nachfolgenden Zusatz- bzw. Nachtragsangebote der Fa. H an die Bw und ihren Gatten wurden der Berufung beigefügt:

- Zusatzangebot vom 6.10.1995 für die geänderte Ausführung eines Fensters und die Ausführung eines Dachausstieges in der Nähe des Kamins lt. Baubescheid in Höhe von 2.967,60 S.
- Nachtragsangebot vom 4.8.1995 betreffend Fertigteilkaminkopf in Höhe von 1.176,00 S.
- Nachtragsangebot vom 4.9.1995 für diverse Türen im Kellergeschoß und die Kelleraußen-dämmung in Höhe von 13.408,80 S.

- Zusatzangebot vom 17.10.1995 betreffend Dunstrohraufsatz und andere Fensterausführungen in Höhe von 7.608,00 S.
- Nachtragsangebot vom 4.9.1995, welches ident ist mit dem o. a. Nachtragsangebot vom 4.9.1995, aber einen Preis von 12.532,80 S aufweist.
- Nachtragsangebot vom 16.11.1995 betreffend Liefern und Versetzen eines Regenauffangbeckens in Höhe von 11.000,00 S.
- Nachtragsangebot vom 15.9.1995 betreffend die andere Ausführung der Kellerfenster in Höhe von 3.906,00 S.
- Zusatzangebot vom 17.10.1995, welches ident ist mit dem o. a. Zusatzangebot vom 17.10.1995, auf welchem aber die anderen Fensterausführungen gestrichen sind und ein Preis von 1.512,00 S ausgewiesen ist.
- Nachtragsangebot vom 14.9.1995 betreffend Liefern und Versetzen von Dachflächenfenster sowie Aufpreis für den Dachstuhl in Höhe von 35.400,00 S.

Auf dem der Berufung beigefügten Ansuchen um Baubewilligung vom 22. Juni 1995 scheinen als Bauwerber die Bw und ihr Gatte und als Grundeigentümer die Ehegatten S auf.

Auf dem am 13. Juli 1995 baupolizeilich genehmigten Einreichplan sind sowohl als Bauwerber als auch Grundbesitzer die Bw und ihr Gatte angeführt. Als Bauführer und Planverfasser ist Baumeister H genannt.

Der Baubewilligungsbescheid vom 13. Juli 1995 und ein Bauprotokoll vom 31. Juli 1995 ergingen an die Bw und ihren Gatten als Bauwerber bzw. Bauherren. Im Zwischenabnahmeprotokoll vom 13. Mai 1995 listete die Bw als Auftraggeberin gegenüber der Fa. H als Auftragnehmer Mängel bzw. durchzuführende Nacharbeiten auf.

In der Schlussabnahme vom 21. Oktober 1996 teilte die Fa. H der Bw die dort näher angeführten Feststellungen mit und ersuchte um Rückmeldung, falls die von der Fa. H beauftragten Subfirmen die durchzuführenden Arbeiten nicht innerhalb einer bestimmten Frist erledigt hätten, damit für diese Arbeiten eine andere Firma beauftragt werden könne.

Der Berufung beigefügt wurde weiters eine Bankgarantie über 1,3 Mio. S vom 24. August 1995, welche als Begünstigte die Fa. H nennt und für die "Sicherung der laufenden Zahlungen für die Errichtung eines Reihenhauses" ausgestellt worden ist.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem unabhängigen Finanzsenat ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 10. Juni 2005 zur Entscheidung vor.

Mit Ergänzungersuchen vom 18. Juli 2006 ersuchte die Referentin die Bw, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

Am 2. November 1994 wurde der Fa. C mit dem beiliegenden Bescheid die Baubewilligung für eine Gruppenhausanlage auf den Grundstücken 57/34-37 erteilt.

1. Der von Ihnen vorgelegte Baubewilligungsbescheid über den Neubau eines Reihenhauses vom 13. Juli 1995 enthält in Punkt 1. der "Bedingungen und Auflagen" einen Hinweis auf im Befund der Verhandlungsschrift beschriebene Projektänderungen. Erfolgten diese Änderungen im Vergleich zu der der Fa. C am 2. November 1994 erteilten Baubewilligung für die Errichtung einer Gruppenhausanlage und dem dieser Baubewilligung zu Grunde gelegten Bauplan? Diese Projekt- bzw. Planänderungen mögen genau bezeichnet und diesbezügliche schriftliche Vereinbarungen (Befund zur Verhandlungsniederschrift) zur Einsicht vorgelegt werden.

2. War Ihnen der ursprüngliche Bauplan zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes bekannt? Falls nein – wann konnten Sie in den ursprünglich aufliegenden Bauplan erstmals Einsicht nehmen?

3. Lehnten Sie die ursprünglich vorgesehene Bebauung zur Gänze oder nur in einzelnen Punkten ab? Falls diese nur in einzelnen Bereichen abgelehnt wurde, in welchen?

4. Wann und wem gegenüber machten Sie die von Ihnen beabsichtigten Planänderungen bzw. Sonderwünsche geltend? Hatten Sie diesbezüglich das Einvernehmen mit der Fa. H und/oder der Fa. C herzustellen? Um Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs wird gebeten.

5. Welche Überlegungen waren für Sie maßgebend, die Fa. H mit der Planung und Errichtung Ihres Hauses zu beauftragen? Falls Kontaktaufnahmen auch zu anderen Architekten bzw. Baufirmen erfolgt sind, möge der entsprechende Schriftverkehr vorgelegt werden. Falls keine diesbezüglichen Kontaktaufnahmen/Einholungen von Angeboten erfolgt sind, werden Sie gebeten, die Gründe dafür bekannt zu geben.

6. Wer wählte die bauausführenden Unternehmen aus? Wer führte mit diesen Verhandlungen und schloss die Verträge? Waren Sie berechtigt, von diesen bauausführenden Unternehmen Rechnungslegung zu verlangen? Falls Sie diese Unternehmen auswählten, mit diesen Verträge schlossen und diese Ihnen Rechnung legten, mögen die entsprechenden Unterlagen/Rechnungen vorgelegt werden.

7. Wurde die Fa. H mit der Durchführung sämtlicher Zusatzaufträge betraut? Wenn ja, welche Überlegungen waren dafür maßgeblich, dass nicht andere Professionisten beauftragt wurden? Wäre es Ihnen frei gestanden, auch andere Professionisten auszuwählen?

8. In dem mit der Fa. H abgeschlossenen Bauvertrag vom 26. Juli 1995 wurde unter "Auftragsgrundlagen" u. a. auf den Baubewilligungsbescheid samt bewilligtem Bauplan und die Verkaufsmappe der Fa. C, Haustyp B2, verwiesen. Dem gegenüber teilten Sie dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. April 2001 auf Anfrage mit, dass die Projektierungsbro- schüre der Fa. C für Sie keine Relevanz gehabt habe. Sie werden daher gebeten, entsprechende Unterlagen, aus denen die Unmaßgeblichkeit der Projektierungsbro- schüre im Gegensatz zur Vereinbarung im Bauvertrag hervorgeht, zur Einsicht vorzulegen.

9. Hatten Sie sämtliche Mängel (nicht nur Mängel der Bauherstellung, sondern auch Garantie- ansprüche, Verzögerungsschäden usgl.) gegenüber der Fa. H zu rügen?

10. Wer war zur Tragung von allfälligen Mehrkosten durch finanzielle oder sonstige unvorher- sehbarer Schwierigkeiten des bauausführenden Unternehmens verpflichtet? Sofern derartige Schwierigkeiten zu Ihren Lasten gingen, mögen diesbezügliche Vereinbarungen vorgelegt werden.

11. Laut Bauvertrag, Punkt "Anbotspreise", war für die Gebäudeerrichtung ein Fixpreis von 1.550.000,00 S vorgesehen. Erläutern Sie bitte konkret, wie in diesem Zusammenhang Ihr Berufungsvorbringen, sie hätten das finanzielle Risiko zu tragen gehabt, zu verstehen ist.

12. Die von Ihnen vorgelegte Schlussrechnung enthält eine Position "Abschlag für geänderte Ausführung lt. Protokoll vom 26.7.1995". Dieses Protokoll möge zur Einsicht vorgelegt werden. War dieses Protokoll, das wie der Bauvertrag vom 26. Juli 1995 datiert, Bestandteil dieses Bauvertrages?

Die Bw teilte dazu mit, dass sie und ihr Gatte das Grundstück am 4. April 1995 erworben hätten. Die baupolizeiliche Genehmigung sei am 13. Juli 1995 erteilt worden. Am 26. Juli 1995 sei der Bauvertrag mit der Fa. H abgeschlossen worden. Die Bautätigkeit der Fa. H und der Subfirmen habe bis etwa Mitte 1996 angedauert, Ende 1996 sei das Haus bezogen worden.

Ad 1) Am 13. Juli 1995 sei die Baubewilligung zu einem von der Bw in Auftrag gegebenen Einreichplan erteilt worden. Das Grundstück sei über Vermittlung der Fa. C erworben worden. In einer Projektmappe seien Bebauungsvarianten dargestellt gewesen. Die Existenz des (Baubewilligungs)Bescheides vom 2. November 1994 sei der Bw bis zum 13. Juli 1995 nicht bekannt gewesen. Sie habe die im Baubewilligungsbescheid vom 13. Juli 1995 zitierten "Projektänderungen" beim Gemeindeamt hinterfragt. Dort sei mitgeteilt worden, dass es in der Vergangenheit bereits mehrere Pläne für eine Bebauung gegeben habe, womit der Hinweis auf Projektänderungen für die Bw geklärt gewesen sei.

Ad 2) Der ursprüngliche Bauplan sei zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes nicht bekannt gewesen und der Bw auch heute noch nicht bekannt.

Ad 3) Der Einreichplan sei ohne Wissen um die Vorgeschichte des Grundstückes erstellt worden. Das Grundstück sei nur 260 m² groß, sodass die Möglichkeiten der Bebauung beschränkt gewesen seien. Unter der Bedingung, ein Reihenhaus mit Dachgeschoß zu errichten, sei der Einreichplan in Zusammenarbeit mit der Fa. H erstellt worden.

Ad 4) Zwischen dem Zeitpunkt des Grundkaufes und dem Abschluss des Bauvertrages hätten mehrere Besprechungen mit Baumeister H stattgefunden, in denen die Bauführung geklärt, der Plan erstellt und die Preise festgelegt worden seien. Die Fa. C sei in dieser Phase nicht beteiligt gewesen. Die Absprachen seien größtenteils mündlich erfolgt, ein Schriftverkehr existiere leider nicht, was Anlass zu Schwierigkeiten in der Bauphase gegeben habe. Ein Beispiel für die Planungsaktivitäten der Bw in dieser Zeit stelle ein Beratungsgespräch beim Energiesparverband vom 5. Juli 1995 dar.

Ad 5) Die Planungs- und Bauzeit sei mit den ersten beiden Lebensjahren der älteren Tochter der Bw zusammengefallen. Sie und ihr Gatte hätten dieses Haus u. a. auch deshalb gewählt, weil sie eine geringe Beeinträchtigung ihres Familienlebens durch den Hausbau erwartet hätten. Die Fa. H habe das Haus "außen fertig", das heiße Rohbau inklusive Fenster, Dach und Außenverputz, sowie die Bauleitung angeboten, sodass sich für die Bw, da sie die Handwerker nicht selbst habe koordinieren müssen, ein geringerer Zeitaufwand ergeben habe. Anlässlich eines Besuches der Energiesparmesse Wels 1995 habe die Bw bei der Fa. B

und bei anderen Fertighausherstellern angefragt. Die Preise seien aber klar über denen der Fa. H gelegen. Weitere Argumente, die für die Fa. H gesprochen hätten, seien positive Erfahrungen von Bekannten, die örtliche Nähe des Firmensitzes und ein Leistungspaket mit geringem persönlichem Aufwand für die Bw gewesen.

Ad 6) Bauausführendes Unternehmen sei die Fa. H gewesen. Deren Verträge für Dachdecker- und Zimmererarbeiten, die Fenster und den Außenputz seien der Bw nicht zugänglich gewesen.

Ad 7) Für Zusatzleistungen hätten sowohl die Fa. H als auch Subfirmen Angebote gelegt. Die Bw habe Gegenangebote eingeholt und verhandelt. Teilweise habe die Fa. H oder eine deren Subfirmen den Zuschlag erhalten, teilweise nicht. So seien beispielsweise Aufträge für die Terrassenabdichtung an die Fa. X1 in Adresse1, für die Fensterbretter außen an die Fa. X2, für die Balkonverschalung an die Fa. X3 in Adresse2, für den Terrassenbelag an die Fa. X4 oder den Balkonbelag an die Fa. X5 vergeben worden.

Ad 8) Die Projektierungs Broschüre zeige Planansichten und beispielhafte Baubeschreibungen mit Richtkosten. Die Außenansichten entsprächen nicht der tatsächlichen Ausführung, das Keller-, Erd- und Dachgeschoß entsprächen weder in der Raumaufteilung noch dem Umriss dem dargestellten Plan. Die Zeichnungen seien der Berufung bereits beigelegt worden. Die Verkaufsmappe zeige ein Reihenhaus und spreche von Erdaushub, Fundament, Mauerwerk usgl. Diesen Begriffen sei zwar die Relevanz für ein Haus nicht abzusprechen, doch spielten bei der Entscheidung für ein Haus gerade die Raumauftteilung und die Pläne eine wesentliche Rolle. Die Bw habe das in der Broschüre dargestellte Haus nicht gebaut.

Ad 9) Mängel, wie beispielsweise Wassereintritt im Keller oder Risse in den Kellerwänden, habe die Bw direkt gegenüber der Fa. H gerügt.

Ad 10) Glücklicherweise sei es bis auf einen Fall zu keinen Mehrkosten durch finanzielle oder sonstige unvorhersehbare Schwierigkeiten gekommen. Auf Grund der unerwarteten Bodenbeschaffenheit habe aber die Gemeinde überraschenderweise die Errichtung eines Regen-auffangbeckens verlangt, dessen Kosten die Bw zu tragen gehabt habe.

Ad 11) Die Bw habe als finanzielles Risiko die Folgen eines möglichen Konkurses mit der Baufirma gesehen.

Ad 12) Das Protokoll liege nicht mehr vor, da immerhin elf Jahre vergangen seien.

Für die Bw gelte, die Annahme zu widerlegen, dass der Grundstücks- mit dem Hauskauf gekoppelt gewesen sei. Dieser Annahme widerspreche, dass der Abschluss des Bauvertrages, die Planerstellung und die Bauverhandlung Monate nach dem Grundstückserwerb erfolgt seien. Das Verhältnis zwischen der Bw und der Baufirma habe genau dem Verhältnis zu

anderen Professionisten, wie beispielsweise dem Installateur, entsprochen: Die Bw habe frei wählen können, habe einen Vertrag gehabt, habe die Baufirma überwacht, direkt an sie bezahlt und bei ihr reklamiert. Da in der Zwischenzeit elf Jahre vergangen seien und die Bw Belege nicht so lange aufbewahre, bleibe es zum Teil bei Beteuerungen.

Dem Schreiben fügte die Bw ihre Reklamation gegenüber der Fa. H vom 10. Juni 1996 betreffend Wassereintritt und eine Bestandaufnahme nach der Reklamation vom 18. September 1998 bei.

Dem Finanzamt wurde – unter Hinweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.5.1994, 92/16/0144, – die beabsichtigte Entscheidung zur Gegenstellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt führte aus, dass nach der bisherigen Verwaltungspraxis alles, was der Erwerber habe aufwenden müssen, um in den Besitz der Sache zu kommen, der Grund-erwerbsteuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet worden sei. Der Verwaltungsgerichtshof vertrete nun die Meinung, dass nur das Bemessungsgrundlage sei, was im Vertrag über den Grundstückserwerb und im Bauvertrag vereinbart sei, ohne später vergebene Aufträge zu berücksichtigen. Ein Abgehen von der bisherigen Verwaltungspraxis obliege dem unabhängigen Finanzsenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Anhaltspunkte für die Absicht der Bw, auch den Bescheid über die Bewilligung der Wiederaufnahme anzufechten, ergeben sich insoweit, als das Finanzamt als neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO wertete, dass die Bw nicht Bauherr sei und diese sich in der Berufungsschrift gegen diesen Umstand wandte.

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-Kommentar³, § 303 Tz. 7). Bauherr eines Hauses ist eine Eigenschaft, die einer Person bei der Errichtung eines Bauwerkes zukommt. Ob

jemandem diese Eigenschaft zukommt, ist eine Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage. Somit 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 Wiederaufnahmsgrund 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 24. Mai 1995 nicht behandelt, zumal dort lediglich eine Festsetzung auf Grund der Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987, die am 19. April 1995 beim Finanzamt einlangte, erfolgt ist. Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft ergaben sich erst durch diverse Erhebungen des Finanzamtes (Bauakteinsicht des Finanzamtes am 11. Juni 1996) sowie aus der Beantwortung eines am 28. Juni 2001 an die Fa. H gerichteten Auskunftsersuchens (Vorlage des Bauvertrages) und am 10. April 2001 durch die Vorhaltsbeantwortung der Bw.

Somit wurden dem Finanzamt die Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft erst nach Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 24. Mai 1995 bekannt. Es handelt sich dabei unzweifelhaft um Tatsachen, die im Verfahren betreffend den Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. Mai 1995 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 vorbehaltenden 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 bebautem 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 die 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 bebautem Zustand verschaffen soll, ist insbesondere dadurch indiziert, dass die Bw mit der Fa. C einen Vermittlungsauftrag für das Grundstück schloss und der mit der Fa. H abgeschlossene Bauvertrag wiederum auf die Verkaufsmappe der Fa. C Bezug nahm. Der im Bauvertrag genannte Pauschalpreis von 1.550.000,00 S für die Baustufe I, Haustyp B2 – Mittelhaus, entspricht im Wesentlichen auch dem in der Projektbroschüre ausgewiesenen Pauschalpreis für die Baustufe I von 1.590.000,00 S.

Gegenständlich lägen bereits die Vielzahl gleichartiger Vertragsgestaltungen bei benachbarten Objekten – Abschluss eines Vermittlungsauftrages mit der Fa. C für das Grundstück, Abschluss eines Vertrages mit der Fa. C über das ausgesuchte Reihenhaus, Abschluss eines Bauvertrages mit der Fa. H – die Vermutung nahe, dass von einem zufälligen Zusammentreffen von Grund- und Hauskauf nicht gesprochen werden kann.

Aus den Bemessungsakten der Erwerber von Nachbargrundstücken der Reihenhausanlage waren dem Finanzamt die Verträge, die die Reihenhauswerber mit der Fa. C abgeschlossen haben, bekannt. Aus diesen geht hervor, dass - bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages - zwischen der Fa. C und dem zukünftigen Käufer des Grundstückes ein Vertrag über die Errichtung eines bestimmten Reihenhauses mit der Angabe der Wohnnutzfläche auf der erst später erworbenen, bereits genau bezeichneten Parzelle abgeschlossen wurde. In diesem Vertrag wurde festgehalten, dass die Fa. C Organisator des Gesamtbauvorhabens ist; dass die Fa. C die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den damit beauftragten Gewerken in die Wege geleitet hat, um das Bauvorhaben realisieren zu können; dass die Reihenhouseigentumswerber an die Fa. C ein Anbot auf Erwerb des eingangs angeführten Reihenhausobjektes stellen; ferner erklärten die Reihenhauswerber ihr Einverständnis, dass die seitens der Fa. C namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverzeichnis lt. Informationsmappe, welche dem Reihenhausbewerber bekannt sei, von der Fa. C namens und auftrags der Reihenhauswerber mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt werde und dass die Fa. C berechtigt sei, aus welchem Grund auch immer, eine andere Baufirma zu bestimmen, jedoch lediglich zu den Qualitäts- und Preisvereinbarungen dieses Vertrages. Unter Pkt. 4) "Kosten und Finanzierung" findet sich neben den Baukosten auch der Grundstückspreis.

Dieser Sachverhaltsdarstellung im angefochtenen Bescheid trat die Bw in ihrer Berufung nicht entgegen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (beispielsweise VwGH 23.5.1996, 94/15/0024) können die in einer Berufungsvorentscheidung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, denen der Abgabepflichtige nicht entgegen tritt, als richtig angesehen werden, weil einer Berufungsvorentscheidung auch die Wirkung eines Vorhaltes zukommt.

Für das Vorliegen eines bereits vor Unterzeichnung des Grundstückskaufvertrages abgeschlossenen Vertrages mit der Fa. C, der als Anbot auf Erwerb des genannten Reihenhausprojektes zu verstehen ist, spricht insbesondere auch der Passus des Bauvertrages, wonach die bei der Fa. C geleistete Anzahlung bei der Rohbaurechnung in Abzug gebracht werde.

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

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 29.1.1996, 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).

Die Bw brachte in ihrer Berufung zur Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung vor, dass der Außengrundriss, die vordere und hintere Außenansicht sowie die Innenraumaufteilung geändert worden seien.

Wenngleich die Bw in ihrer Fragenbeantwortung auf den Befund zur Verhandlungsniederschrift, aus dem die Projektänderungen ersichtlich gewesen wären, nicht eingegangen ist, so sind ihren Ausführungen und einem Vergleich des in der Projektbroschüre gezeichneten Haustyps B mit dem von der Bw in Auftrag gegebenen Einreichplan im Wesentlichen folgende Änderungen erkennbar:

Die Außenmaße des in der Projektbroschüre dargestellten Haustyps B betragen 7,5 m x 10,2 m, wobei eine Garage angebaut ist und sich das Außenmaß dadurch von 7,5 m auf 11 m erhöht.

Der von der Bw vorgelegte Bauplan weist dem gegenüber Außenmaße von 10 m x 9,90 m auf, wobei die Garage in das Wohnhaus integriert ist und zu einem Anbau von 2,5 m x 3,35 m führt, auf welchem sich im Dachgeschoß ein Balkon befindet. Der Eingang und die Fenster wurden ebenso abgeändert wie die Aufteilung der Innenräume.

Der Verwaltungsgerichtshof hielt weder Änderungen in der Raumaufteilung (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212) noch eine Eigengestaltung der Innenräume (VwGH 24.3.1994, 93/16/0168) für wesentliche, die Bauherreneigenschaft begründende Einflussnahmen auf die bauliche Gestaltung. Änderungen der Baustoffe, an Loggien oder Balkonen sind nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0132-0137) in Bezug auf die Frage der Bauherreneigenschaft unwesentliche Details. 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 17.10.2001, 2001/16/0230, 0231). In einer Vergrößerung des Kellers oder einem Hinzufügen eines Wintergartens erblickte der Verwaltungsgerichtshof keine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion (VwGH 16.11.1995, 93/16/0017). Der Verwaltungsgerichtshof ging weiters davon aus, dass eine Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl des Baustoffes der Annahme eines Zusammenhangs zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen stehe (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081).

In Anlehnung an die dargestellte Judikatur war die Einflussnahme der Bw auf die bauliche Gestaltung in oben beschriebenem Ausmaß nicht ausreichend, um ihre Bauherreneigenschaft zu begründen. Darüber hinaus ist im vorliegenden Baubewilligungsbescheid lediglich von "Projektänderungen" die Rede, welche ebenfalls gegen die Planung und Errichtung eines gänzlich anderen Projektes sprechen.

Bereits mit Bescheid vom 2. November 1994 erteilte die zuständige Baubehörde der Fa. C auf Grund der Planung durch Architekt Mag. D die Baubewilligung zur Errichtung einer Gruppenhausanlage. Die 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 die Bw im Zuge der tatsächlichen Bauausführung partielle Änderungen des bewilligten Bauvorhabens vor, die zu einer neuerlichen Baubewilligung und einer Planauswechselung führten, so kann dies nichts mehr daran ändern, dass zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges ein bereits fertig konzipiertes und mit einer Baubewilligung ausgestattetes Bauobjekt vorlag.

Mögen der Bw auch der Baubewilligungsbescheid vom 2. November 1994 bzw. der ursprüngliche Bauplan nicht bekannt gewesen sein, so hatte sie dennoch laut eigenen Angaben Kenntnis der in der Projektbroschüre der Fa. C dargestellten Bebauungsvarianten.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Bauherren, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 3.10.1996, 95/16/0068).

Allerdings stellt der Umstand, dass einem Steuerpflichtigen im Verhältnis zur Baubehörde die Eigenschaft eines Bauwerbers zukommt, unter einer Vielzahl von Merkmalen nur ein Indiz dar. Dass die Baubehörde das Auftreten des Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt, vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der Bauherreneigenschaft aber nicht zu binden (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212). Der Begriff Bauherr im Baurecht ist nämlich nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht.

Wenn die Bw zur Tragung des finanziellen Risikos vorbringt, sie habe die Kosten für nachträgliche behördliche Auflagen, wie beispielsweise die Errichtung eines Regenauffangbeckens, ebenso zu tragen gehabt wie die Folgen einer allfälligen Insolvenz der Baufirma, so ist dem zu entgegnen, dass das Risiko des Eigentümers, infolge einer Insolvenz während der Bauführung den Bau durch Aufbringung eigener Mittel fortsetzen zu müssen, kein typisches Baurisiko ist, das über die Frage, wer als Bauherr anzusehen ist, Aufschluss geben könnte (vgl. VwGH 16.11.1995, 93/16/0017). Ebenso wenig liegt das finanzielle Risiko beim Erwerber, wenn ihn ein Risiko nur in Bezug auf Gesetzesänderungen trifft oder er nur im Falle der Erhöhung von Lohn- oder Materialkosten gewisse Nachzahlungen zu leisten hat.

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 12.11.1997, 95/16/0176). Auch die Tragung des Baukostenindexrisikos ist für sich alleine

noch kein typisches Baurisiko, das über die Frage Aufschluss geben könnte, wer als Bauherr anzusehen ist (vgl. VwGH 8.10.90, 89/15/0112).

Aus der Stellungnahme der Bw, wonach Mängel direkt gegenüber der Fa. H als Generalunternehmerin gerügt worden und ihr die zwischen der Fa. H und ihren Subfirmen abgeschlossenen Verträge nicht zugänglich gewesen seien, sodass letztere der Bw demnach auch nicht Rechnung legten, ist ersichtlich, dass gegenüber den bauausführenden Unternehmungen nur die Fa. H, nicht aber die Bw, berechtigt und verpflichtet gewesen ist und diese ein Baurisiko nicht zu tragen hatte.

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 überwälzt, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Gerade eine Fixpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung 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 trägt auf Grund der Fixpreisvereinbarung Kostensteigerungen während der vereinbarten Zeit nicht die Bw. Ausdrücklich war im Bauvertrag vorgesehen, dass eine Abrechnung nach Leistung entfalle, da es sich beim vereinbarten Preis um ein Pauschale handle.

Da somit weder das Baurisiko noch das finanzielle Risiko bei der Bw lag, die durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten, für die Bauherreneigenschaft sprechenden Kriterien aber kumulativ vorliegen müssen, hätte die Prüfung der Frage, inwieweit die Bw auf die verwirklichte Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen konnte, bereits unterbleiben können.

Mit der bestehenden Rechtslage ist weiters das Begehren der Bw, die Grunderwerbsteuer vom Nettobetrag zu ermitteln, nicht in Einklang zu bringen.

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 Berufungsvorbringen der Bw, die Kosten für Zusatzaufträge, die im Pauschalpreis laut Bauvertrag nicht enthalten seien, 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.

Nur dieser vereinbarte Fixpreis ist vom gegenständlichen Vertragsgeflecht erfasst und für die Ermittlung der Gegenleistung heranzuziehen. Aufwendungen, die die 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 30.5.1994, 92/16/0144).

In die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage sind daher lediglich die Grundstückskosten (278.768,00 S) und der vereinbarte Fixpreis von 1.550.000,00 S einzurechnen; nachträglich entstandene Mehr- oder Minderkosten – wie beispielsweise auch die von der Bw in der Berufung ausdrücklich angeführten Mehrkosten für ein Regenauffangbecken – für Veränderungen oder Verbesserungen an dem Haus, die die Bw erst nach der Auftragserteilung vornahm und Aufträge, die sie gesondert an Professionisten vergab, waren daher außer Ansatz zu lassen.

Die Berufungsbehörde hat die Pflicht, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz zu überprüfen und allenfalls entsprechend abzuändern (VwGH 18.1.1994, 93/14/0050).

Wenngleich die Bw den Einwand der Verjährung nicht erhoben hat, bleibt von Amts wegen zu prüfen, ob hinsichtlich des geltend gemachten Abgabenanspruches nicht zwischenzeitig Verjährung eingetreten ist.

Nach § 207 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF SteuerreformG 2005, BGBl. I 2004/57, verjährt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, innerhalb von fünf Jahren. Die Verjährungsfrist beginnt nach § 208 Abs. 1 lit. b BAO idF AbgÄG 2003, BGBl. I 2003/124, mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Die Bestimmungen des § 209 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I 2004/180, welche derzeit grundsätzlich anzuwenden sind, lauten:

(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Die Übergangsbestimmungen zu den Bestimmungen in § 209 Abs. 1 und 3 BAO idF BGBI. I 2004/180 im § 323 Abs. 18 lauten:

§ 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 180/2004 ist ab 1. Jänner 2005 anzuwenden.

§ 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBI. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBI. I Nr. 57/2004.

§ 209a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBI. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBI. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBI. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBI. I Nr. 57/2004 sinngemäß.

Wegen der Verkürzung der Verjährungsfristen des § 209 Abs. 3 durch BGBI. I Nr. 57/2004 dürfen Bescheide nicht gemäß § 299 Abs. 1 aufgehoben werden.

Die Bestimmungen des § 209a Abs. 1 und 2 BAO idF AbgÄG 2004, BGBI. I 2004/180 lauten:

§ 209a. (1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung vor diesem Zeitpunkt eingebbracht wurde.

Die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO idF BGBI. I 2004/180 ist grundsätzlich ab 1. Jänner 2005 anzuwenden (§ 323 Abs. 18 erster Satz BAO). Mit der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO vorletzter Satz hat der Gesetzgeber jedoch sichergestellt, dass eine Abgabenfestsetzung auch dann noch erfolgen darf, wenn aus der Sicht der neuen Rechtslage der mit Berufung angefochtene Bescheid nach Verjährungseintritt erlassen wurde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 209 Tz. 48). Für das gegenständliche Berufungsverfahren bedeutet dies, dass die Bestimmungen des § 209 Abs. 1 BAO idF BGBI. I 2004/180 außer Acht zu lassen sind, wenn die Abgabenfestsetzung mit dem angefochtenen Bescheid innerhalb der damaligen gesetzlichen Bestimmungen zulässig war, zumal § 209a Abs. 1 und 2 BAO nur für den Fall der Verkürzung der Verjährungsfristen durch die Neufassungen der Bestimmungen des § 209 Abs. 1 durch BGBI. I Nr. 180/2004 und des § 209 Abs. 3 durch BGBI. I Nr. 57/2004 anwendbar ist. Kein Anwendungsbereich der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO liegt vor, wenn die Verjährung etwa durch Ablauf der Verjährungsfrist und nicht durch die Neufassungen der Bestimmungen des § 209 Abs. 1 durch BGBI. I Nr. 180/2004 und des § 209 Abs. 3 durch BGBI. I Nr. 57/2004 eingetreten ist.

Nach § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem SteuerRefG 2005 (alte Fassung) wurde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, begann die Verjährung neu zu laufen. Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährte das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 15 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Im Lichte dieser Rechtslage sind auch die Maßnahmen, die nach Ansicht des Finanzamtes die Verjährung unterbrochen haben, zu untersuchen.

Der die Grunderwerbsteuerpflicht auslösende Sachverhalt war der Grundstückserwerb mit Kaufvertrag vom 4./16. April 1995, sodass die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1995 zu laufen begann. Die erste Unterbrechungshandlung seitens des Finanzamtes war die Abgabenfestsetzung durch das Finanzamt mit Bescheid vom 24. Mai 1995. Dadurch ergab sich keine Verlängerung der Verjährungsfrist iSd. § 209 Abs. 1 BAO (alte Fassung), da diese Unterbrechungshandlung im Jahr der Entstehung des Abgabenanspruches erfolgte.

Nach der Aktenlage erging an die Bw ein Vorhalt des Finanzamtes zur Überprüfung der Bauherreneigenschaft erst am 14. März 2001, sodass die Verjährungsfrist von fünf Jahren an sich abgelaufen gewesen wäre.

Allerdings stellen auch an Dritte gerichtete Handlungen (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115) bzw. abgabenbehördliche Prüfungen (VwGH 3.7.1996, 93/13/0040) eine Unterbrechungshandlung dar. Unterbrechungswirkung haben aber nur Amtshandlungen einer sachlich zuständigen Abgabenbehörde. Die Amtshandlung kann auch eine jedermann gestattete Tätigkeit sein (wie beispielsweise die Einsicht im Firmenbuch, VwGH 29.11.1988, 86/14/0134).

Gegenständlich stellte das zum damaligen Zeitpunkt zuständige Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz am 10. Juni 1996 unter der Auftragsbuchnummer EV 1 einen Erhebungsauftrag aus, der unter anderem den mit der Bw abgeschlossenen Grundkaufvertrag zum Inhalt hatte. Am 11. Juni 1996 nahm das Prüfungsorgan in den die Bw betreffenden Bauakt der Gemeinde Einsicht.

Diese Bauakteinsicht ist als Unterbrechungshandlung zu qualifizieren. Mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährung neu zu laufen. Diese Bauakteinsicht bewirkte somit nach der damaligen Rechtslage, dass die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1996 neu zu laufen begann und am 31. Dezember 2001 endete. Innerhalb dieser Frist erging aber der genannte Ergänzungsvorhalt vom 14. März 2001, welcher die fünfjährige Frist wiederum unterbrach.

Die angefochtenen Bescheide wurden daher sowohl innerhalb der fünfjährigen als auch innerhalb der absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren erlassen und waren nach der damaligen Rechtslage zulässig.

Da die Bw ein Grundstück und ein – wenn auch erst zu errichtendes – Gebäude zu einem vereinbarten Preis erwerben wollte, bezog das Finanzamt zu Recht die ursprünglich vereinbarten Fixkosten für die Gebäudeerrichtung in die Bemessung der Gegenleistung ein. Der Berufung konnte daher nur hinsichtlich der Höhe der Gebäudeerichtungskosten teilweise stattgegeben werden.

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

Grundstückskosten		278.768,00 S
Errichtungskosten lt. Bauvertrag		1.550.000,00 S
Summe		1.828.768,00 S
Bemessungsgrundlage	davon 1/2	914.384,00 S
Grunderwerbsteuer	x 3,5 %	32.003,00 S
	entspricht	2.325,75 €

Linz, am 14. November 2006