



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der EK, geb. X, Adresse, vom 10. 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:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 289 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) wird der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid dahin gehend abgeändert, als die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) mit 3,5 % der Bemessungsgrundlage in Höhe von 943.330,00 S mit 33.017,00 S (entspricht 2.399,44 €) festgesetzt wird.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist der Begründung zu entnehmen.

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

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 13./17. Jänner 1995 erwarben Ing. FP und EK (in der Folge kurz: Bw) von den Ehegatten KS und MS das Grundstück 57/39, Grundbuch H2, im Ausmaß von 297 m<sup>2</sup> um den vereinbarten Kaufpreis von 318.459,00 S je zur Hälfte.

Laut Vertragspunkt I., dritter Absatz, war das Grundstück mit Bescheid des Gemeindeamtes H1 vom 6. Oktober 1994 zum Bauplatz erklärt worden.

Mit Bescheid vom 17. Februar 1995 schrieb das Finanzamt der Bw, ausgehend vom halben Grundkaufpreis, 3,5 % Grunderwerbsteuer in Höhe von 5.573,00 S, vor.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 1. Juni 1995 ersuchte das Finanzamt die Bw zwecks Überprüfung der Bauherreneigenschaft um Beantwortung der an sie gerichteten Fragen und um Vorlage der erforderlichen Unterlagen.

Die Bw teilte dazu im Wesentlichen mit, dass das Gebäude erst geplant werde und Baupläne, eine Baubewilligung bzw. Verträge noch nicht vorlägen; der Zeitpunkt des Baubeginns sei noch nicht bekannt. Sie gebe den Auftrag zur Planung und habe von der Gemeinde von diesem Projekt erfahren, die dieses auch beworben habe. Eine Bauverpflichtung habe ebenso wenig bestanden wie eine Fixpreisvereinbarung. Das Projekt werde nach den Wünschen der Bw geplant, und dieser werde von den Baufirmen bzw. den Professionisten auch Rechnung gelegt.

Dem Antwortschreiben der Bw sind Baupläne für den Haustyp B 1 und B 2 angeheftet sowie eine Leistungsbeschreibung des Bauvorhabens H1 für die Baustufe I.

Mit neuerlichem Ergänzungsersuchen 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 für den Neubau eines Doppelhauses bescheidmäßig erteilt worden sei. Vorzulegen seien daher eine Projektierungsbroschüre, Vereinbarungen mit der Fa. C, sämtliche mit der Baufirma geschlossene Vereinbarungen bzw. die Endabrechnung.

Ing. FP teilte dazu mit, das Grundstück sei unter der Bedingung gekauft worden, dass der Bw und ihm als Bauherren das ausschließliche und uneingeschränkte Verfügungsrecht die Errichtung eines Eigenheimes betreffend obliege. Eine Projektierungsbroschüre sei nicht mehr vorhanden, da diese für sie nie relevant gewesen sei. In keinem der abgeschlossenen Verträge sei ein Hinweis auf ein Bauherrenmodell enthalten, das ihn und die Bw rechtlich hätte zwingen können. Nach ausführlicher Prüfung dreier verschiedener Anbieter für die Errichtung eines Rohbaus nach ihrer Planung sei am 17. Juli 1995 der Auftrag der Fa. H Hoch- und Tiefbau GmbH & Co KG (in der Folge kurz: Fa. H) erteilt worden.

Dem Schreiben wurden die erste Seite des Baubewilligungsbescheides vom 13. Juli 1995, die Schlussrechnung vom 19. Dezember 1996, ein Vermittlungsauftrag vom 22. Dezember 1994 sowie ein Bauvertrag vom 17. Juli 1995 beigelegt.

Der Baubewilligungsbescheid vom 13. Juli 1995 erging an die Bw und Ing. FP. Unter den "Bedingungen und Auflagen", Punkt 1., 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. Der mündlichen Bauverhandlung für den Neubau eines Reihenhauses sei der Bauplan des Planverfassers Baumeister H zu Grunde gelegt worden.

Die Schlussrechnung vom 19. Dezember 1996 weist eine Summe von 1.464.341,21 S inkl. MwSt. aus, in der neben dem Pauschalpreis laut Bauvertrag in Höhe von 1.306.833,30 S netto (1.568.200,00 S brutto) diverse Zusatzaufträge bzw. der Entfall ursprünglich vorgesehener Leistungen verrechnet worden sind.

Der Vermittlungsauftrag wurde zwischen der Bw und Ing. FP sowie der Fa. C abgeschlossen und betraf ein unverbindliches Kaufanbot der Fa. C für das Grundstück 57/39, Grundbuch H2, zu einem Kaufpreis von 318.459,00 S. Die Fa. C erklärte, das Grundstück vermitteln zu dürfen. Verfügungsberechtigte und Verkäufer der Liegenschaft seien die Ehegatten S. Unter dem Vertragspunkt "Besondere Vereinbarungen" wurde festgehalten, dass die Einreichplanung und das Bauverfahren nach den eigenen Vorstellungen der Bw selbst durchgeführt werde.

Dem zwischen der Bw und Ing. FP als Auftraggeber und Baumeister H als Auftragnehmer abgeschlossenen Bauvertrag ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass die Auftraggeber dem Auftragnehmer auf Grund dieses Bauvertrages samt Leistungsbeschreibung die Errichtung eines Reihenhaus-Rohbaus samt Garage entsprechend dem angefertigten Bauplan in H1 auf der Parz. Nr. 57/39 mit den nachfolgend näher dargestellten Leistungen zu einem Pauschalpreis von 1.568.200,00 S inkl. MwSt. übertragen.

Im Punkt "Vereinbarung" ist die Ausführung des Kamins, der Dachziegel und -rinnen genau festgelegt und zur Fensterausführung, zu den Fensterumrandungen beim Außenputz und zum Anschluss des Hauskanals jeweils "Aufpreis" angemerkt.

Als Auftragsgrundlagen sind der Bauvertrag und Einreichplan, die einschlägigen Ö-Normen und die Vertragsnormen A 2060, B 2111, N 2112 und B 2113 sowie die Ö-Normen für Maurer-, Verputz-, Beton-, Stahlbeton-, Hauskanal-, Zimmermanns-, Spengler- und Dachdeckerarbeiten, der Baubewilligungsbescheid samt bewilligtem Bauplan sowie sonstige schriftliche Vereinbarungen, welche unter Sonderwünsche festgelegt werden, genannt.

Der Pauschalpreis gliederte sich in die im Bauvertrag näher dargestellten Leistungsprozente der Gesamtsumme, wobei festgehalten wurde, dass die Aufgliederung des Gesamtpreises lediglich zur ungefähren Leistungsabrechnung diene und keinerlei Präjudizierung in Hinsicht einer Kalkulation darstelle. Das heiße, dass einzelne Schritte bzw. deren Preise nicht aus dieser Aufschlüsselung abgeleitet werden könnten.

---

Die Zahlung habe in Teilrechnungen nach Baufortschritt und Leistungsprozenten gemäß Anbotspreise zu erfolgen.

Mit weiterem Schreiben vom 17. April 2001 teilte Ing. FP dem Finanzamt mit, dass eine Verkaufsmappe nicht aufliege und es für ihn nicht nachvollziehbar sei, warum der am 3. April 2001 vorgelegte Bauplan nicht dem Akt beigelegt werde, weil diesem in einem Rechtsmittelverfahren sicherlich wesentliche Bedeutung zukommen würde.

Diesem Schreiben wurde eine mit 22. Juni 1995 datierte Kundmachung der Marktgemeinde H1 über die Anberaumung einer Bauverhandlung beigefügt. Die Bw und Ing. FP hätten die Erteilung der Baubewilligung für das im Bauplan des Baumeisters H dargestellte und beschriebene Bauvorhaben "Neubau eines Reihenhauses" neu beantragt.

Im Bemessungsakt befindet sich weiters eine an Ing. FP gerichtete Bestätigung der Fa. C vom 20. April 1995, wonach ihm und der Bw für die neuerliche Bauverhandlung des Bauvorhabens in H1 keine Mehrkosten entstehen würden. Es verstehe sich, dass etwaige Umplanungskosten für Sonderwünsche, die von dem in der Verkaufsmappe der Fa. C abgebildeten Haus abweichen würden, separat zu vergüten seien.

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 11. Dezember 2001 nahm das Finanzamt das Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte der Bw gegenüber Grunderwerbsteuer in Höhe von 31.165,00 S fest. Zu dieser Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer gelangte das Finanzamt, indem es den halben Grundkaufpreis und die Hälfte der endgültigen Baukosten laut Schlussrechnung, 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 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 2. November 1994 die

Baubewilligung für den Neubau eines Doppelhauses erteilt worden sei. Mit der Fa. H sei am 17. Juli 1995 ein Bauvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses abgeschlossen worden, der auf der Verkaufsmappe der Fa. C samt Leistungsbeschreibung basiere, wobei auf die Bestätigung der Fa. C vom 20. April 1995 zu verweisen sei. 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 Reihenhouseigentumswerber 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 9. Jänner 2002 brachte die Bw gegen die an sie ergangenen Bescheide fristgerecht Berufungen ein.

1. Sie habe ausschließlich den Baugrund erworben, auf welchem ihr die Errichtung einer Doppelhaushälfte nach eigenen Vorstellungen von der Fa. C (Herrn R) ausdrücklich zugesichert worden sei. Diesbezüglich sei auf den Vertrag zu verweisen.
2. Seitens der Fa. C (Herrn R) sei ihr vor Vertragsabschluss zugesichert worden, dass ihr die Art der Errichtung der Doppelhaushälfte – private Errichtung oder Errichtung durch eine beliebige Baufirma; Schreiben vom 28. März 2001 – uneingeschränkt überlassen werde.
3. Der mit der Fa. H am 17. Juli 1995 abgeschlossene Bauvertrag sei nach den Vorstellungen von Ing. FP, der auf diesem Gebiet Erfahrung habe, verfasst worden. Die Darstellung des Finanzamtes, wonach der Bauvertrag auf der Verkaufsmappe der Fa. C samt Leistungsbeschreibung basiere, sei daher nicht richtig. Dem Bauvertrag sei vielmehr zu entnehmen, dass die Grundlage ausschließlich der Einreichplan der Bw, der nach ihren Vorstellungen erstellt worden sei, sowie dazu gehörige Bescheide und Normen gewesen seien.
4. Aus Sicht der Bw sei nicht richtig, "dass sie als Reihenhauswerber ihr Einverständnis erklärt hat, dass die seitens der Fa. C namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverhältnis laut Informationsmappe, welche dem Reihenhauswerber bekannt ist, von der Fa. C namens und Auftrags der Reihenhauswerber mit der Errichtung des

Reihenhauses beauftragt werden." Um Übermittlung diesbezüglicher Unterlagen werde gebeten.

5. Der nach den Vorstellungen der Bw erstellte Bauplan – dieser sei am 3. April 2001 der Abgabenbehörde vorgelegt, die Beilage zum Akt aber verweigert worden - habe einer eigenen Bauverhandlung bedurft, weil wesentliche Änderungen gegenüber der von der Fa. C ursprünglich vorgeschlagenen Planung von der Bw vorgenommen worden seien. Der positive Baubescheid der Gemeinde H1 vom 13. Juli 1995 liege bei der Abgabenbehörde auf.

6. Die Bauleitung betreffend sei darauf hinzuweisen, dass nach Unterschriftenleistung der Bw am Vermittlungsvertrag während der gesamten Baudurchführung kein Vertreter der Fa. C auf der Baustelle anzutreffen gewesen sei. Der Hausbau sei ausschließlich von der Bw und Ing. FP überwacht und von ihnen alle technischen Fragen in Absprache mit Herrn H, Herrn St bzw. Herrn W (Mitarbeiter der Fa. H) gelöst bzw. erörtert worden. Um dem Bau eine ihren Vorstellungen entsprechende Qualität zu verleihen, sei Ing. FP jeden Tag während der Zeit der Errichtung auf der Baustelle gewesen und habe je nach Bedarf (E-Leitungen, Kanalisation, Wasserzuleitung usgl.) auch selbst Hand angelegt.

Aus obigen Ausführungen sei zu entnehmen, dass der Bau der Doppelhaushälfte der Bw ausschließlich und uneingeschränkt auf ihr persönliches Engagement während der Bauzeit vor Ort zurückzuführen sei. Sie habe den Rohbau selber aufstellen oder bei jeder anderen beliebigen Baufirma in Auftrag geben können. Um den Ausführungen Objektivität zu verleihen (insbesondere Punkt 5), werde a) ein Lokalaugenschein an Ort und Stelle und b) die Ladung und Befragung von Herrn R (Fa. C), Herrn H, Herrn St (Techniker der Fa. H) und Herrn W (Polier der Fa. H) als Zeugen zu den Punkten 2. und 6. beantragt.

Beim Lokalaugenschein werde die Bw eine vollständige Fotodokumentation (sie habe laufend fotografiert) sowie viele technische Vereinbarungen vorlegen, die beweisen, dass der Rohbau auf Grund der persönlichen Bauherrentätigkeit der Bw entstanden sei. Da die Fa. C nach Unterzeichnung des Vermittlungsvertrages absolut nichts mehr mit ihrem Haus zu tun gehabt habe, liege nach Meinung der Bw kein Bauherrenmodell vor.

Das Finanzamt tätigte Erhebungen durch Bauakteneinsichten bei der Marktgemeinde H1.

Der erste Erhebungsauftrag (EV 1) datiert vom 10. Juni 1996 und hat u.a. den von den Ehegatten S im Jahr 1995 mit der Bw und Ing. FP abgeschlossenen Veräußerungsvertrag zum Gegenstand. Die Bauakteneinsicht, welche auch den Bau-1708-1995-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, H1 II, Bauakteneinsicht" angeführt wurde, wurde im Wesentlichen festgehalten, dass die Grundeigentümer der Fa. C einen Vermittlungsauftrag erteilt hätten. Das Reihenhausprojekt "H1 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 H1 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.

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

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

- 1. Sie brachten in Ihrem Schreiben vom 28. März 2001 u.a. vor, dass Sie sich nach ausführlicher Prüfung dreier Anbieter betreffend die Errichtung eines Rohbaus für die Fa. H entschieden hätten. Wer – unter Angabe der genauen Firmenbezeichnung und Anschrift – waren die beiden anderen Anbieter? Welche Überlegungen waren für Sie entscheidend, die Fa. H zu beauftragen? Sie werden gebeten, sämtlichen Schriftverkehr, der die Einholung der Angebote und die Anbotserstellungen dokumentiert, zur Einsicht vorzulegen.*
- 2. 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 Verträgen schlossen und diese Ihnen Rechnung legten, mögen die entsprechenden Unterlagen/Rechnungen vorgelegt werden.*
- 3. Auf der von Ihnen vorgelegten ersten Seite des Baubewilligungsbescheides vom 13. Juli 1995 enthält 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 für die Grundstücke 57/38 und 57/39 am 2. November 1994*

erteilten Baubewilligung für den Neubau eines Doppelhauses und dem dieser Baubewilligung zu Grunde gelegten Bauplan? Diese Projektänderungen mögen genau bezeichnet und sowohl die Verhandlungsniederschrift, der Befund der Verhandlungsniederschrift als auch die den Baubewilligungsbescheiden vom 2. November 2004 und vom 13. Juli 1995 zu Grunde liegende Baupläne zur Einsicht vorgelegt werden.

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

5. Falls das vorgesehene Doppelwohnhaus tatsächlich errichtet wurde: Wer ist Eigentümer der zweiten Doppelhaushälfte? Inwieweit waren Sie – mit Rücksicht auf den Eigentümer der zweiten Doppelhaushälfte – in der Einreichplanung und Errichtung nach Ihren eigenen Vorstellungen tatsächlich frei? Wie erfolgte die Abstimmung mit dem zweiten Eigentümer? Bitte um Vorlage entsprechender Vereinbarungen und des Schriftverkehrs, die einen Rückschluss auf ein gemeinsames Grundkonzept und auf die erforderlichen Abstimmungen zulassen.

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

7. In dem von Ihnen vorgelegten Vermittlungsauftrag vom 22. Dezember 1994 ist unter den "Besonderen Vereinbarungen" festgehalten, dass Sie die Einreichplanung und das Bauverfahren nach Ihren eigenen Vorstellungen selbst durchführen würden. Andererseits ist der Bestätigung der Fa. C vom 20. April 1995 eine Anlehnung an das in der Verkaufsmappe der Fa. C abgebildete Haus zu entnehmen. Um Stellungnahme dazu wird ersucht.

8. Die im Bauvertrag vom 17. Juli 1995 enthaltene Leistungsbeschreibung ist im Wesentlichen ident mit der beiliegenden, in der Verkaufsmappe der Fa. C für das Bauvorhaben H1 beschriebenen Baustufe I. Beschreiben Sie bitte genau, welche Differenzen Ihrer Meinung nach zwischen den beiden Leistungsbeschreibungen bestehen.

9. Wem gegenüber machten Sie Ihre Änderungswünsche geltend? Hätten Sie mit der Ausführung Ihrer Sonderwünsche auch andere Professionisten als die Fa. H beauftragen können? Welche Gründe waren für Sie maßgebend, die Fa. H mit sämtlichen Zusatzleistungen zu beauftragen? Wurden von Ihnen Kostenvoranschläge anderer Unternehmen eingeholt? Wenn ja, bitte um Vorlage der entsprechenden Kontaktaufnahmen bzw. des diesbezüglichen Schriftverkehrs.

10. Sie weisen in Ihrer Berufung in den Punkten 1. und 2. darauf hin, dass die Fa. C Ihnen die Errichtung Ihrer Doppelhaushälfte nach eigenen Vorstellungen und durch eine beliebige Baufirma oder privat zugesichert habe. Sofern – außer im Vermittlungsauftrag vom 22. Dezember 1994 – schriftliche Vereinbarungen insbesondere darüber, dass auch die private Errichtung oder die Errichtung durch eine beliebige Baufirma möglich gewesen wäre, aufliegen, mögen diese vorgelegt werden. Der angeführte Hinweis der Fa. C auf Sonderwünsche, die von dem in der Verkaufsmappe der Fa. C abgebildeten Haus abweichen, deutet vielmehr darauf hin, dass die Leistungen der Baustufe I nur durch einen Baumeister und nicht auch in Eigenregie erbracht werden konnten.

11. Hatten Sie sämtliche Mängel (nicht nur Mängel der Bauherstellung, sondern auch Garantieansprüche, Verzögerungsschäden usgl.) gegenüber der Fa. H zu rügen?

12. In dem mit der Fa. H abgeschlossenen Bauvertrag ist ein Pauschalpreis von 1.568.200,00 S vereinbart. Hatten Sie dennoch ein Kostenrisiko zu tragen? Wenn ja, inwieweit?

Die Bw nahm zu diesem Ergänzungersuchen keine Stellung.

Mit Schreiben vom 23. November 2006 wurde der Bw die beabsichtigte Entscheidung zur Kenntnis gebracht und sie auf die Möglichkeit der Berufungszurücknahme bis zur Bekanntgabe der Entscheidung hingewiesen.

Auch dieses Schreiben ließ die Bw unbeantwortet.

***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-Kommentar<sup>3</sup>, § 303 Tz. 7). Bauherr eines Hauses ist eine Eigenschaft, die einer Person bei der Errichtung eines Bauwerkes zukommt. Ob jemand 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 17. Februar 1995 nicht behandelt, zumal dort lediglich eine Festsetzung auf Grund der Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987, die

---

am 19. Jänner 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 durch die Vorhaltsbeantwortung von Ing. FP am 28. März 2001 (Vorlage des Vermittlungsvertrages für das Grundstück, des Bauvertrages und der Schlussrechnung).

Somit wurden dem Finanzamt die Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft erst nach Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 17. Februar 1995 bekannt. Es handelt sich dabei unzweifelhaft um Tatsachen, die im Verfahren betreffend den Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. Februar 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 - herzstellendem - 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 zwar nicht ausdrücklich auf die Verkaufsmappe der Fa. C Bezug nahm, das dem Erhebungsorgan des Finanzamtes ausgehändigte Schreiben der Fa. C vom 20. April 1995 an Ing. FP aber darauf verweist, dass etwaige Umplanungskosten für Sonderwünsche, die von

---

dem in der Verkaufsmappe der Fa. C abgebildeten Haus abweichen würden, separat zu vergüten seien.

Der Bauvertrag wurde zwar, da Ing. FP, worauf in der Berufung ausdrücklich hingewiesen wurde, auf diesem Gebiet Erfahrung habe, nach seinen Vorstellungen und im Gegensatz zu den anderen Erwerbern von Reihenhäusern der Anlage H1 ohne ausdrückliche Bezugnahme auf die Verkaufsmappe der Fa. C abgeschlossen, doch zeigt das o.a. Schreiben vom 20. April 1995 unmissverständlich, dass auch für die Bw entgegen ihren Behauptungen die Verkaufsmappe der Fa. C maßgeblich gewesen ist.

Darüber hinaus nimmt auch die Schlussrechnung insoweit auf die Verkaufsmappe Bezug, als dort vom "Entfall der gesamten Zwischenwände laut Verkaufsmappe" die Rede ist.

Wenngleich die Bw eine ausdrückliche Bezugnahme der Verträge aufeinander offenbar zu vermeiden trachtete, ist dennoch, wie bereits o.a., nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf deren wahren wirtschaftlichen Gehalt abzustellen.

Auch der im Bauvertrag genannte Pauschalpreis von 1.568.200,00 S für die Errichtung eines Reihenhaus-Rohbaus samt Garage entspricht im Wesentlichen dem in der Projektbroschüre ausgewiesenen Pauschalpreis für die Baustufe I von 1.590.000,00 S.

Die Bw vermochte die aufgezeigten Widersprüche nicht aufzuklären und unterließ es, darzulegen, inwieweit die im Bauvertrag enthaltene Leistungsbeschreibung, die inhaltlich der in der Verkaufsmappe der Fa. C für das Bauvorhaben H1 beschriebenen Baustufe I entspricht, von dieser tatsächlich abweicht oder weshalb – wenn schon nicht im Bauvertrag, so doch in anderen Dokumenten – auf die Verkaufsmappe der Fa. C Bezug genommen wurde, wenn diese laut Angaben der Bw für sie nicht maßgeblich gewesen sein soll.

Gegenständlich legen 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 der Bauerrichtungsverträge immer mit demselben Unternehmen, nämlich mit der Fa. H – die Vermutung nahe, dass von einem zufälligen Zusammentreffen von Grund- und Hauskauf nicht gesprochen werden kann.

Wenngleich die Bw den Abschluss eines Vertrages mit der Fa. C über das ausgesuchte Reihenhaus bestritt und die Fa. C (nunmehr laut Firmenbuch Fa. E Beteiligungs GmbH) auf Anfrage, ob mit sämtlichen Reihenhauswerbern gleich lautende Verträge abgeschlossen worden seien, mitteilte, dass Unterlagen nicht mehr auflägen, ist nicht von entscheidungswesentlicher Bedeutung, ob die Bw diesen Vertrag mit der Fa. C tatsächlich abgeschlossen hat oder nicht.

Bereits aus der dargestellten Aktenlage ergibt sich nämlich, dass auf der Veräußererseite die Grundstückseigentümer mit der Fa. C als Organisator der Reihenhausanlage einen Grundstücksvermittlungsauftrag geschlossen haben und, wie bei benachbarten Projekten ersichtlich war, die Baufirma von diesem Organisator namhaft gemacht worden ist. Diese wirkten zusammen, damit die Bw über den Liegenschaftserwerb hinaus ein im Wesentlichen fertig geplantes Gebäude auswählen und dieses - wenn auch noch zu errichtende und nach ihren Vorstellungen abzuändernde – Wohnhaus erwerben konnte.

Welche anderen Gründe für die Bw ausschlaggebend gewesen wären, ausgerechnet ebenfalls die Fa. H zu beauftragen, legte sie nicht dar. Ihr Vorbringen, sie habe sich nach ausführlicher Prüfung dreier Anbieter für die Fa. H entschieden und seitens der Fa. C die Zusicherung erhalten, die Gebäudeerrichtung durch jede beliebige Baufirma oder in Eigenregie durchführen zu lassen, konnte die Bw weder durch Vorlage entsprechender Unterlagen verifizieren noch zumindest glaubhaft machen.

Ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und den auf Errichtung des Gebäudes zielenden Verträgen besteht dann, wenn der Erwerber zum für die Verwirklichung des Steuertatbestandes maßgeblichen Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes über das Grundstück sich gegenüber der Veräußererseite auch bereits hinsichtlich der zur Gebäudeerrichtung notwendigen Verträge gebunden hat. Eine derartige Bindung setzt aber nicht notwendigerweise voraus, dass der Erwerber die zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Verträge zivilrechtlich bindend bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages geschlossen hat. Eine derartige Bindung kann vielmehr auch dann bestehen, wenn der Abschluss der zur Errichtung des Gebäudes erforderlichen Verträge erst nach dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages erfolgt. Ein enger sachlicher Zusammenhang besteht in einem solchen Fall dann, wenn der Erwerber spätestens mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das "ob" und "wie" einer Bebauung nicht mehr völlig frei ist (Borutta, Grunderwerbsteuer, 15. Aufl., § 9 Nr. 164b, und die dort zitierte Judikatur).

Bereits im Vermittlungsauftrag vom 22. Dezember 1994 wurde ein Hinweis auf eine Einreichplanung und ein Bauverfahren nach den Vorstellungen der Bw aufgenommen und versuchte diese damit erkennbar, eine weitgehende Distanzierung zur bestehenden Planung der Fa. C durchzusetzen. Dem entsprechend brachte die Bw in der Berufung auch vor, wesentliche Änderungen gegenüber der von der Fa. C ursprünglich vorgeschlagenen Planung vorgenommen zu haben.

Der in einem gleich gelagerten Berufungsfall vorgelegten Verhandlungsniederschrift vom 10. Juli 1995, die als anwesenden Beteiligten Herrn R als Vertreter der Fa. C und als

Antragsteller u.a. die Bw ausweist, ist im Befund zu entnehmen, dass mit Bescheiden vom 2. November 1994 zur Errichtung einer sechs Wohngebäude umfassenden Anlage im Rahmen des verdichteten Flachbaues auf den Parzellen 57/34 – 39, KG H1, eine entsprechende baubehördliche Bewilligung erteilt worden sei. In Abänderung der behördlichen Bewilligung solle nunmehr in erster Linie generell eine Reduzierung um ein Geschoß bei allen Objekten bzw. in Einzelfällen eine Änderung der Raumaufteilung in den Geschossen erfolgen, wodurch jedenfalls eine neuerliche behördliche Bewilligungspflicht begründet sei.

In diesem Berufungsfall wurde zur generellen Reduzierung um ein Geschoß vorgebracht, dass dies möglicherweise dadurch bedingt sei, dass der erste Stock als Mansardenausbau angeführt und somit nicht als eigenes Geschoß gerechnet worden sei.

Sowohl der Umstand, dass in diesem Befund lediglich von einer Abänderung der behördlichen Bewilligung die Rede ist, als auch der Umstand, dass ein Vertreter der Fa. C bei der Bauverhandlung als Beteiligter anwesend war und ihr eigenes Vorbringen, Änderungen gegenüber der Planung der Fa. C vorgenommen zu haben, sprechen gegen die von der Bw vorgebrachte völlig eigenständige Planung und Vorgangsweise.

Die Bw nahm somit keine gänzliche Neuplanung, sondern lediglich eine Umplanung des seitens der Fa. C in ihrer Verkaufsmappe präsentierten Musterhauses vor. Der im Vermittlungsauftrag vom 22. Dezember 1994 enthaltene Passus ist daher so zu verstehen, dass die Bw lediglich zu Abänderungen des in der Verkaufsmappe der Fa. C dargestellten Hauses, die eine neue Planerstellung und ein neuerliches Bauverfahren vor der Gemeinde erforderlich machten, berechtigt gewesen ist. Diese Ansicht stützt auch das bereits erwähnte Schreiben der Fa. C vom 20. April 1995, in welchem von Umplanungskosten für das in der Verkaufsmappe der Fa. C abgebildete Haus die Rede ist.

Bereits mit Bescheid vom 2. November 1994 erteilte die zuständige Baubehörde der Fa. C die Baubewilligung zur Errichtung einer sechs Wohngebäude umfassenden Anlage. Die Bw konnte auf die Vorplanung keinen Einfluss nehmen, da zum Zeitpunkt des grunderwerbsteuerrechtlich maßgeblichen Grundstückserwerbes die Projekterstellung abgeschlossen war und bereits ein Einreichplan und eine Baugenehmigung vorlagen.

Wenngleich die Bw noch Umplanungen vornehmen konnte, war sie dennoch bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages an ein bereits vorgegebenes Projekt gebunden und lag ein erkennbares Zusammenwirken der Veräußererseite vor. Ob sie letztendlich ein rein von der Fa. C geplantes Haus erwarb oder sie noch geringfügige Änderungen in der Planung im Verhältnis zum Gesamtbauvorhaben bestimmen konnte, ändert nichts daran, dass ein bebautes Grundstück erworben werden sollte (vgl. VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082).

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). Erreichen die durch den Auftraggeber veranlassten Änderungen nicht ein Ausmaß, das als Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion anzusehen wäre, wird er durch derartige Änderungen nicht zum Bauherrn des Hauses.

Im vorliegenden Fall brachte die Bw in ihrer Berufung lediglich vor, wesentliche Änderungen gegenüber der von der Fa. C ursprünglich vorgeschlagenen Planung vorgenommen zu haben, doch führte sie diese Änderungen weder konkret an noch übermittelte sie der Rechtsmittelbehörde trotz ausdrücklicher Aufforderung den geänderten Bauplan und den Befund zur Verhandlungsniederschrift, aus denen Änderungen erkennbar gewesen wären.

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.

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 im Befund zur Verhandlungsniederschrift festgehaltene Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung im oben beschriebenen Ausmaß nicht ausreichend, die Bauherreneigenschaft der Bw zu begründen. Dass die Erstbehörde nach der Darstellung der Bw den geänderten Bauplan nicht zum Akt genommen hat, entbindet sie

---

im Übrigen nicht davon, diesen im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens auf Anforderung der Rechtsmittelbehörde neuerlich zur Einsicht vorzulegen.

Dem Umstand, dass im Zuge der tatsächlichen Bauausführung partielle Änderungen des bewilligten Bauvorhabens vorgenommen wurden, die zu einer neuerlichen Baubewilligung und einer Planauswechselung geführt haben, käme entscheidendes Gewicht nur dann zu, wenn die durch die Bw erwirkten Änderungen eine Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion bewirkt hätten. Die in der Verhandlungsniederschrift dargestellten Veränderungen lassen aber, wie oben dargestellt, eine wesentliche Umgestaltung nicht erkennen.

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 nicht zu binden (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212), weil der Begriff Bauherr im Baurecht nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht ist.

Zum weiteren, für die Bejahung der Bauherreneigenschaft unerlässlichen Merkmal der Tragung des Baurisikos brachte die Bw vor, dass ausschließlich sie bzw. Ing. FP den Hausbau überwacht und alle technischen Fragen mit Mitarbeitern der Fa. H erörtert hätten.

Damit ist aber zur Tragung des Baurisikos noch nichts ausgesagt.

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).

Fand daher die Abwicklung sämtlicher finanzieller und technischer Angelegenheiten, wie vom Bw eingewendet, zwischen ihm und der Fa. H statt, lässt dies erkennen, dass jene den bauausführenden Unternehmen gegenüber nicht direkt berechtigt und verpflichtet war, sondern die Fa. H als Generalunternehmer zwischengeschaltet war und die Bw ihre Ansprüche nur dieser gegenüber geltend machen konnte.

---

Der Vertragspunkt "Mängel" im Bauvertrag lautet auszugsweise:

*Werden vom Auftraggeber Mängel oder fehlende Leistungen behauptet, so ist er nur zur Zurückhaltung eines solchen Teiles des Preises berechtigt, der dem Aufwand entspricht, welcher zur Behebung dieser Mängel oder zur Nachholung der fehlenden Leistungen erforderlich ist. Der Auftragnehmer ist verpflichtet, etwaige Mängel sofort zu beheben. (...)*

Wenngleich die Bw auch die diesbezügliche Frage unbeantwortet gelassen hat, ergibt sich zur Geltendmachung von Mängeln dennoch daraus, dass diese gegenüber der Fa. H zu rügen waren und nicht gegenüber den bauausführenden Unternehmungen, sodass die Bw ein Baurisiko nicht zu tragen hatte.

Die Tragung des finanziellen Risikos durch den Erwerber wird in der Regel durch eine getroffene Fixpreisvereinbarung und den damit verbundenen Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung als wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen.

Gegen die Annahme, die Bw habe das finanzielle Risiko nicht zu tragen gehabt, erhob sie keine Einwendungen und ließ die Frage, inwieweit sie trotz Vereinbarung eines Pauschalpreises ein Kostenrisiko zu tragen gehabt habe, offen.

Im vorliegenden Fall trug auf Grund der Fixpreisvereinbarung Kostensteigerungen nicht die Bw. Ausdrücklich war im Bauvertrag vorgesehen, dass eine Aufgliederung des Gesamtpreises lediglich zur ungefähren Leistungsabrechnung diene und die Preise für die einzelnen Leistungsprozente der Gesamtsumme nicht aus dieser Aufschlüsselung abgeleitet werden könnten.

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.

Als Gegenleistung sind die prognostizierten Gesamtinvestitionskosten heranzuziehen, weil es darauf ankommt, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (VwGH 30.5.1994, 92/16/0144).

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. Nachträglich entstandene Mehr-, aber auch Minderkosten für Veränderungen oder Verbesserungen an dem Haus, wie die in der Schlussrechnung aufgelisteten Nachtragsangebote bzw. der nachträgliche Entfall der dort angeführten Leistungen, die die Bw erst nach der Auftragerteilung vornahm und Aufträge, die sie gesondert an Professionisten vergab, waren daher außer Ansatz zu lassen.

In die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage waren daher lediglich die Grundstückskosten von 318.459,000 S und der vereinbarte Fixpreis von 1.568.200,00 S einzurechnen.

Zu den Beweisanträgen der Bw (Durchführung eines Lokalaugenscheins insbesondere zu Punkt. 5 der Berufung, Ladung und Befragung von Zeugen zu den Berufungspunkten 2 und 6) ist anzumerken, dass es eines Lokalaugenscheins nicht bedurfte, weil durch einen solchen zwar erkennbar gewesen wäre, wie das Gebäude tatsächlich errichtet worden ist, nicht jedoch die Abänderungen durch die Bw im Vergleich zum ursprünglich aufliegenden Bauplan. Zum einen waren die vorgenommenen Änderungen der aufliegenden Verhandlungsniederschrift zu entnehmen, zum anderen ist nicht nachvollziehbar, weshalb es der Bw nicht möglich gewesen ist, die diesbezüglichen Fragen im Rahmen des Ergänzungsvorhaltes zu beantworten bzw. die vorgenommenen Änderungen durch Vorlage von Plänen zu dokumentieren.

Zur Einvernahme von Zeugen stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass mangels Bezeichnung der Adresse der Zeugen ein ordnungsgemäßer Beweisantrag nicht vorliegt (VwGH 31.7.1996, 92/13/0020).

Im Übrigen ist für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft, wie oben ausführlich dargestellt, nicht von entscheidender Bedeutung, ob während der Bauphase ein Vertreter des Organisators des Bauvorhabens auf der Baustelle anwesend gewesen ist oder nicht und ob die Bw bzw. Ing. FP während der Bauphase täglich dort anwesend gewesen sind oder nicht.

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).

Wenn gleich die Bw den Einwand der Verjährung nicht erhoben hat, bleibt von Amts wegen zu prüfen, ob hinsichtlich des geltend gemachten Abgabenanspruchs 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 dem 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 oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 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-Kommentar<sup>3</sup>, § 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 SteuerreformG 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 13./17. Jänner 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 17. Februar 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 ergingen an die Bw Vorhalte des Finanzamtes zur Überprüfung der Bauherreneigenschaft sowohl am 1. Juni 1995 als auch am 14. März 2001. Zum Zeitpunkt des zweitgenannten Ergänzungsvorhalt wäre die Verjährungsfrist von fünf Jahren an sich bereits abgelaufen gewesen.

Auch an Dritte gerichtete Handlungen (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115) bzw. abgabenbehördliche Prüfungen (VwGH 3.7.1996, 93/13/0040) stellen aber eine Unterbrechungshandlung dar. Unterbrechungswirkung haben jedoch 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, auf Grund dessen das Prüfungsorgan am 11. Juni 1996 in den die Bw betreffenden Bauakt der Gemeinde Einsicht nahm.

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.

Der angefochtene Bescheid wurden daher sowohl innerhalb der fünfjährigen als auch innerhalb der absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren erlassen und war 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. Die Berücksichtigung der in der Schlussrechnung aufgelisteten Zusatzaufträge bzw. der nachträgliche Entfall vereinbarter Leistungen erfolgte dagegen zu Unrecht, sodass diese aus der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden waren.

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

Grundstückskosten		318.459,00 S
Errichtungskosten lt. Bauvertrag		1.568.200,00 S
Summe		1.886.659,00 S
Bemessungsgrundlage	davon 1/2	943.330,00 S
Grunderwerbsteuer	x 3,5 %	33.017,00 S
	entspricht	2.399,44 €

Linz, am 19. Dezember 2006