

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 31. Oktober 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr vom 10. Oktober 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Stadtamtes L. vom 1. August 1990, GZ.: V-1585-131/9-5838-1990 Rö wurde der T. Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft mbH. auf Grund eines Antrages vom 28. Mai 1990 die Errichtung folgender Wohnanlagen bewilligt:

- a) Wohnanlage, bestehend aus 4 Häusern mit Terrassen, auf dem Grundstück Nr. 208/9, KG R.
- b) Wohnanlage, bestehend aus 5 Häusern mit Terrassen und Garagen, auf dem Grundstück Nr. 208/8, KG R., sowie für die Vornahme einer Veränderung der Höhenlage dieses Grundstückes um mehr als 1,0 m
- c) Wohnanlage, bestehend aus 6 Häusern mit Terrassen und Garagen, auf dem Grundstück Nr. 208/7, KG R.
- d) Wohnanlage, bestehend aus 3 Häusern mit Terrassen und Garagen, auf dem Grundstück Nr. 208/6, KG R.

Eine Baubeschreibung vom 21. Mai 1990, sowie die Verhandlungsschrift liegen vor. Bei der Bauverhandlung waren neben dem Bürgermeister, dem Verhandlungsleiter, der Schriftführerin, den Sachverständigen, den Vertretern der Straßenverwaltung, der Wasserversorgung sowie den Nachbarn als Bauwerber ein Vertreter der Fa. T. Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft mbH. anwesend. Weiters waren die Grundeigentümerin Frau Leopoldine X. (gleichzeitig auch Nachbarin) und der Planverfasser, Herr DI Günther E., anwesend.

Am 5. bzw. 13. November 1990 wurde zwischen Frau Leopoldine X., Herrn Maximilian X., Frau Helga G., Frau Regina X. und Herrn Franz X. als Verkäufer einerseits und den Ehegatten Mag. Siegfried Z. und Ingrid Z. als Käufer andererseits ein Kaufvertrag abgeschlossen. Darin wurde vertraglich festgelegt, dass die Verkäufer den Käufern je 310/10.000 Anteile an der Liegenschaft KG R. bestehend aus den Grundstücken 208/6, 208/7, 208/8 und 209/9 sowie ein Restgrundstück 23/2 der KG D. um den vereinbarten Kaufpreis von 647.400,00 S verkaufen. Weiters wurde im Vertrag festgehalten:

"... VII.

Sämtliche mit der Beurkundung und der grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren tragen die Käufer, wozu festgestellt wird, dass die Käufer allein den Auftrag zur Errichtung und grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages an den Schriftenverfasser erteilt haben.

VIII.

Festgestellt wird, dass sich die Käufer verpflichten, die auf sie anteilig entfallenden Kosten der Vermessung, Planerrichtung und Vermarkung der von ihnen (anteilig) erworbenen Liegenschaften zu ersetzen.

Die Käufer sind in Kenntnis des derzeit gültigen, rechtskräftigen Bebauungsplanes der Gemeinde L. betreffend das anteilig erworbene Grundstück. ... "

Mit Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 vom 14. November 1990 wurde obiger Kaufvertrag an die Abgabenbehörde I. Instanz versendet und als Gegenleistung ein Betrag von 647.400,00 S angegeben.

Mit Bescheid vom 7. Dezember 1990 wurde im Hinblick auf den obigen Kaufvertrag gemäß § 7 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz 1987 die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 325.615,00 S mit 11.397,00 S festgesetzt.

Am 16. November 1993 wurde durch die Abgabenbehörde I. Instanz folgender Ergänzungsvorhalt an die Bw. gerichtet:

Zur Bemessung der Grunderwerbsteuer würde ersucht werden, die angeführten Fragen zu beantworten bzw. die erforderlichen Unterlagen beizulegen.

"Gegenstand: Überprüfung der Bauherreneigenschaft

1.	<i>Von wem wurde das Gebäude geplant?</i>
2.	<i>Wer hat den Auftrag dazu gegeben?</i>
3.	<i>Von wem und wie wurde das Projekt beworben?</i>
4.	<i>Gibt es dazu Prospekte und sonstige Unterlagen? Bitte Vorlage.</i>
5.	<i>Wie haben die Erwerber vom Projekt Kenntnis erlangt?</i>
6.	<i>Welchen Einfluss haben die Erwerber auf die Gesamtkonstruktion genommen?</i>
7.	<i>Wer hat um Baubewilligung angesucht?</i>
8.	<i>Vorlage von Verhandlungsniederschriften der Bauverhandlung.</i>
9.	<i>Wem wurde Baubewilligung erteilt?</i>
10.	<i>Bestand eine Bauverpflichtung? Wenn ja, bitte Vorlage aller diesbezüglichen Treuhand- und Werkverträge.</i>
11.	<i>Sind die Erwerber den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet? Bitte Vorlage der diesbezüglichen Verträge.</i>
12.	<i>Wem wird von den Baufirmen bzw. den Professionisten Rechnung gelegt und in welcher Form? (Bitte diesbezügliche Unterlagen)</i>
13.	<i>Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen (Bitte Vorlage)?</i>

14.	<i>Wurde für die Errichtung (Sanierung) ein Fixpreis vereinbart?</i>
15.	<i>Höhe der vorläufigen Baukosten.</i>
16.	<i>Falls bereits Baupläne existiert hätten, Vorlage einer Planausfertigung!</i>
17.	<i>Wann wurde mit dem Bau begonnen?"</i>

Obiger Ergänzungsvorhalt wurde von der Berufungswerberin (Bw.) nicht beantwortet.

Am 10. April 1995 wurde durch die Abgabenbehörde I. Instanz folgender Ergänzungsvorhalt an die Bw. abgefertigt:

"Gegenstand: Überprüfung der Bauherreneigenschaft

1.	<i>Von wem ist das Gebäude geplant worden?</i>
2.	<i>Wer hat den Auftrag dazu gegeben?</i>
3.	<i>Von wem und wie wurde das Projekt beworben?</i>
4.	<i>Gibt es dazu Prospekte und sonstige Unterlagen? Bitte Vorlage</i>
5.	<i>Wie haben die Erwerber vom Projekt Kenntnis erlangt?</i>
6.	<i>Welchen Einfluss nahmen die Erwerber auf die Gesamtkonstruktion?</i>
7.	<i>Wer hat um Baubewilligung angesucht?</i>
8.	<i>Vorlage von Verhandlungsniederschriften der Bauverhandlung.</i>
9.	<i>Wem wurde Baubewilligung erteilt?</i>
10.	<i>Bestand eine Bauverpflichtung? Wenn ja, bitte Vorlage aller diesbezüglichen Treuhand- und Werkverträge.</i>
11.	<i>Sind die Erwerber den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet? Bitte Vorlage der diesbezüglichen Verträge.</i>
12.	<i>Wem wird von den Baufirmen bzw. den Professionisten Rechnung gelegt und in welcher Form (Bitte diesbezügliche Unterlagen).</i>
13.	<i>Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen (Bitte Vorlage)?</i>
14.	<i>Wurde für die Errichtung ein Fixpreis vereinbart?</i>
15.	<i>Höhe der vorläufigen Baukosten (Bitte um Vorlage der Schlussrechnung)?</i>
16.	<i>Wann wurde mit dem Bau begonnen?</i>
17.	<i>Wann und in welchem Bauzustand wurde das Haus übernommen?"</i>

Mit Schreiben vom 24. Juli 1995 wurden vom für die Bw. einschreitenden Notar Dr. Wolfgang W. der Bauvertrag vom 12. November 1990 abgeschlossen zwischen den Ehegatten Z. als Auftraggeber einerseits und der Firma Max H. Bauunternehmung als Auftragnehmer

andererseits wurde dem Anbringen vorgelegt. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile des Vertrages lauten wie folgt:

"I.

Verbindliche Rechtsgrundlagen für diesen Bauvertrag sind in nachstehender Reihenfolge:

1. *Die Bestimmungen dieses Bauvertrages*
2. *Das Leistungsverzeichnis vom 6. Juli 1990*
3. *Der Wortlaut der unter Punkt II genannten Projektbeschreibung*
4. *Von beiden Vertragsparteien anerkannte, schriftliche Ergänzungen*
5. *Die zum Zeitpunkt der Unterfertigung dieser Urkunde durch den Käufer gültigen Ö-Normen*
6. *Die einschlägigen anzuwendenden Gesetzesbestimmungen, diese gehen in der Reihenfolge nur dann vor, wenn sie zwingenden Charakter haben*
7. *Einreichpläne Architekt Dipl. Ing. Günther E.*

II.

Die Auftraggeber erteilen dem Auftragnehmer den unwiderruflichen Auftrag, auf dem bereits erworbenen Grundstück das Bauvorhaben nach der den Auftraggebern im Einzelnen bekannten Projektbeschreibung "Reihenhausanlage Kürnberg in 4060 L.-R., Bau- und Ausstattungsbeschreibung" zu errichten. Weitere Grundlagen für die Errichtung dieses Bauvorhabens sind die Bescheide des Stadtamtes L.

Der Baubeginn kann seitens des Auftragnehmers erfolgen, wenn von den Häusern 1-3 zwei verkauft sind, von den Häusern 4 und 5 eines, von den Häusern 6 und 7 eines, den Häusern 8 und 9 ebenfalls eines, den Häusern 10-13 drei und den Häusern 15-18 ebenfalls drei.

Der Baubeginn für Haus 3 erfolgt spätestens bis 15. April 1991.

III.

Als Preis für die Errichtung dieses Bauvorhabens (Top 3) wird ein Betrag von 2.668.590,00 S vereinbart.

Dieser Preis versteht sich als unveränderlicher Pauschalfixpreis für alle Bauverträge, die bis 15. November 1990 abgeschlossen werden, bei später abgeschlossenen Bauverträgen wird ein Fixpreis für alle Leistungen bis 30. April 1991 garantiert. Für alle nachfolgenden Leistungen wird eine Preiserhöhung lt. Baukostenindex verrechnet.

In diesem Preis sind sämtliche Lieferungen und Leistungen einschließlich aller Lohn- und Materialnebenkosten enthalten. Ebenso beinhaltet der Preis sämtliche Transportleistungen und Nebenleistungen, die zur technisch einwandfreien, dem Bauvertrag und den behördlichen Vorschriften genügenden Durchführung notwendig sind.

Der vorhin genannte Betrag versteht sich inklusive der derzeit gültigen gesetzlichen Mehrwertsteuer von 20 %.

.....

V.

Abänderungen oder Ergänzungen zu diesem Bauvertrag bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit grundsätzlich der Schriftform. Die Vertragsparteien halten einvernehmlich fest, dass bis zum Zeitpunkt der Unterfertigung dieser Vertragsurkunde keine mündlichen Nebenabreden getroffen wurden. Die Auftraggeber sind nur dann berechtigt, Art oder Mengen des in diesem Vertrag vereinbarten Leistungsumfangs nachträglich zu ändern, wenn dem der Auftragnehmer zunächst ausdrücklich schriftlich zustimmt. In einem solchen Fall hat der Auftragnehmer zugleich mit der Zustimmung in Form eines detaillierten Zusatzangebotes zu

erklären, ob und in welchem Ausmaß sich dadurch das für das Bauvorhaben vereinbarte Entgelt verändert. Die nachträgliche Abänderung des Leistungsumfanges kommt darauf hin nur dann zu Stande, wenn die Auftraggeber binnen einer Frist von 2 Wochen zu diesem Zusatzangebot schriftlich Annahme erklären.

Wird durch die nachträgliche Abänderung des Leistungsumfanges das in diesem Bauvertrag für das Bauvorhaben vereinbarte Entgelt unterschritten, ist der entsprechende Differenzbetrag von der zuletzt fälligen Teilzahlung in Abzug zu bringen. Wird dadurch das für das Bauvorhaben vereinbarte Entgelt überschritten, haben die Auftraggeber den entsprechenden Differenzbetrag auf Grund der vereinbarten Zusatzleistungen nach Verrechnung durch den Auftragnehmer binnen 4 Wochen ab Rechnungsdatum zu bezahlen.

.....

VII.

Die Erteilung von Aufträgen durch die Auftraggeber zur Durchführung von Leistungen, die über den Leistungsumfang lt. diesem Bauvertrag hinausgehen, wozu insbesondere auch die Vergabe von Sonderausstattungen gehört, ist ohne ausdrückliche Zustimmung durch den Auftragnehmer erst nach Abnahme seiner Leistungen möglich.

Gestattet es der Auftragnehmer, dass vor Abnahme seiner eigenen Leistungen dritte Personen am gesamten Bauvorhaben von den Auftraggebern beschäftigt werden, so haften die Auftraggeber dem Auftragnehmer für Schäden welcher Art immer, die von diesen dritten Personen am Bauvorhaben, insbesondere auch an Baustelleneinrichtungen des Auftragnehmers, verursacht werden.

.....

Sonstige Bestimmungen

.....

II.

Den Grundverkäufer trifft keinerlei Mithaftung aus den Bestimmungen des abgeschlossenen Bauvertrages. Der Grundverkäufer ist daher aus jedweder Haftung oder sonstiger Verbindlichkeit aus dem Bauvertrag befreit".

Weiters wurden ein Schreiben der Fa. Max H. Bauunternehmung vom 19. Februar 1991 betreffend ein Zahlungsansuchen über 150.000,00 S und eine Berufung vom 3. Jänner 1991 an das Finanzamt Linz, Lohnsteuerstelle vom 3. Jänner 1991 übermittelt.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 1995 wurde der einschreitende Notar Dr. W. ersucht, den Bauvertrag vorzulegen und die Baukosten laut Schlussrechnung, die anteiligen vermessungs- und Planungskosten sowie die anteiligen Kanalerrichtungskosten bekannt zu geben.

Dazu wurde in einem Anbringen vom 26. November 1995 ersucht, die Frist bis 30. Jänner 1996 zu erstrecken, da hinsichtlich einzelner Häuser noch keine endgültigen Schlussrechnungen vorliegen würden bzw. sogar Rechtsstreitigkeiten zwischen den Käufern und der Fa. H. anhängig seien. Nochmals werde darauf hingewiesen, dass die Bauherreneigenschaft in diesem Projekt unzweifelhaft vorliegen müsse, da zwischen den Eigentümern (zugleich Bauherrn) und den errichtenden Gesellschaften kein Dritter zwischengeschaltet gewesen wäre, daher das alleinige Risiko auf Seiten der Eigentümer

gelegen sei. Diesbezüglich werde auf eine Entscheidung der Finanzlandesdirektion OÖ, 344/1-9/Mü-1993, vom 14. Dezember 1994 verwiesen.

In einem an die Ehegatten Z. gerichteten Vorhalt vom 27. November 2000 wurden diese ersucht, die Höhe der Baukosten laut Schlussrechnung der Fa. Max H., die Höhe der endgültigen Vermessungs- und Planungskosten und die Höhe der anteiligen Kosten für die Errichtung des Kanals bekannt zu geben. Weiters wurde um Vorlage des Bauvertrages vom 12. November 1990 und des Leistungsverzeichnisses vom 6. Juli 1990, der Projektbeschreibung und der Kopie des Wohnungseigentumsvertrages ersucht.

Im Zuge der Stellungnahme vom 25. Jänner 2001 haben die Ehegatten Z. eine Zusammenstellung der Schlussrechnung aus der sich Gesamtbaukosten in Höhe von 2.912.488,92 S ergeben, übermittelt. Die Kosten der Vermessung wurden mit 9.100,00 S, des Architekten Dipl. Ing. Günther E. mit 70.000,00 S und die Kanalerreichungskosten, welche die Fa. T. GmbH verrechnet hat, mit 60.231,50 S angegeben. Die vom Finanzamt angeforderten Unterlagen wurden vorgelegt.

Mit den Bescheiden vom 10. Oktober 2002 wurde das Verfahren betreffend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf Grund des Kaufvertrages vom 13. November 1990 gemäß § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) wieder aufgenommen und die Grunderwerbsteuer mit 59.414,00 S (4.317,78 €) festgesetzt. Zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde auf den erst im Zuge von Erhebungen bekannt gewordenen Umstand, dass die Bauherreneigenschaft nicht gegeben ist, hingewiesen. Der Grunderwerbsteuerbescheid wurde damit begründet, dass Gegenstand der vertraglichen Vereinbarungen der Erwerb eines Grundstückes samt dem darauf zu errichtenden Gebäude gewesen ist. Es sei daher die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung (Grundstücks-, Gebäude- und Baunebenkosten) zu berechnen. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Grundstückspreis	647.400,00 S
Vermessungskosten	9.100,00 S
anteilige Planungskosten laut Projektunterlagen	70.000,00 S
Baukosten laut Bauvertrag	2.668.590,00 S

Die auf die Bw. entfallende Grunderwerbsteuer ist von der Hälfte der gesamten Gegenleistung, das sind 1.697.545,00 S, berechnet worden.

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht:

1. Gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei nur dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen würden. Wenn die Behörde die Fakten bereits kennen habe müssen - wie im gegenständlichen Fall spätestens seit Ende 1993 - diese aber unbeachtet gelassen habe oder, aus welchem Grund auch immer, verabsäumt hätte zu berücksichtigen, sei die Wiederaufnahme nicht begründet und auch nicht mehr zulässig (§ 303 Abs. 4 BAO, Judikatur VwGH 1395/77 vom 23.11.1977).

Die Bauherreneigenschaft sei keine Tatsache, sondern auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes und erhobenen Sachverhaltes von der Behörde vorgenommene rechtliche Beurteilung dieses Sachverhaltes. Die Beurteilung der Behörde bekannt gewordenen Umstände, dass die Grundanteilserwerber keine Bauherren sein sollen, stelle eine rechtliche Beurteilung und keine neue Tatsache dar.

Es sei bereits spätestens mit Ablauf des 31. Dezember 1998 die Verjährung eingetreten. Die Abgabenbehörde habe erstmals am 16. November 1993 ein Ersuchen um Ergänzung an die Bw. gerichtet. Ein neuerliches Ersuchen sei erst nach Ablauf der Verjährungszeit am 27. November 2000 an die Bw. gerichtet worden.

Es wurden die Mängelhaftigkeit des Verfahrens bei der amtsweigigen Ermittlungspflicht sowie Begründungsmängel geltend gemacht.

2. Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid

Die Voraussetzungen für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft bei der Bw. seien erfüllt. Ein Bauvertrag sei abgeschlossen worden. Mit dem planenden Architekten seien in der Folge Planergänzungen wie Fassadenänderungen, die Errichtung eines Wintergartens und einer Terrasse, die Errichtung einer Garage anstelle einer Garagenbox, sowie die Vergrößerung der Diele und des darüber liegenden Zimmers, vorgenommen worden.

Die laufende Bauaufsicht und alle bauleitenden Maßnahmen seien von der Bw. übernommen worden. Mit Subunternehmen sei die Verfliesung, der Einbau eines Stiegengeländers, der Einbau von Rollläden und des Garagentores verhandelt worden. Alle Entscheidungen über den Bauablauf seien von der Bw. getroffen worden.

Die Endabnahme und die Bereinigung von Unstimmigkeiten und Mängeln sei mit dem Generalunternehmer abgewickelt worden. Alle Rechnungen, insbesondere die Rechnung für die Kanalisierung seien ausschließlich von der Bw. inklusive Umsatzsteuer bezahlt worden.

Die Käufergemeinschaft hätte mit Schreiben vom 14. Oktober 1992 an die Bauunternehmung H. Verhandlungen über die Senkung des Generalunternehmerzuschlages aufgenommen und zum Teil erfolgreich abgeschlossen.

Der Baubeginn sei nicht vor Abschluss des Bauvertrages gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2004 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dies mit folgender Begründung:

Anlässlich der Anzeige der Erwerbsvorganges am 15. November 1990 seien lediglich der Kaufvertrag vom 5./13. November 1990 und eine Grunderwerbsteuerabgabenerklärung vorgelegt worden. Auf dieser sei eine Gegenleistung von 647.400,00 S erklärt worden, welche den Kaufpreis für den Grundanteil darstelle.

Die Beantwortung des Vorhaltes vom 10. April 1995 (darin sei um Stellungnahme zum Erwerbsvorgang und um Vorlage von Unterlagen ersucht worden), die der Notar Dr. Wolfgang W. als Vertreter der Bw. vorgenommen hätte, hätte keine Unterlagen enthalten. Im weiteren Vorhalt vom 12. Oktober 1995 sei darauf hingewiesen worden, dass von der Bw. folgende Unterlagen (Bauvertrag, Baukosten lt. Schlussrechnung, anteilige Vermessungskosten, endgültige anteilige Planungskosten, anteilige Kanalerrichtungskosten) fehlen würden. Erst in der Beantwortung des Vorhaltes vom 27. November 2000, eingelangt am 26. Jänner 2001 seien alle für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Umstände dargelegt worden. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO würde die Verjährungsfrist 5 Jahre betragen.

§ 209 Abs. 1 BAO laute: *"Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, im welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen".* Somit sei die Verjährung auf Grund der Unterbrechungshandlungen nicht eingetreten.

Auf Grund des nunmehr im Wege des Vorhalteverfahrens ermittelten Sachverhaltes und der tatsächlichen Höhe der Gegenleistung wäre die Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen gewesen.

Zur Frage der Bauherreneigenschaft:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausgeführt habe, könne beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden solle, zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung der Reihenhausanlage nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer könne rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willenentschlusses verfügen (vgl. das Erkenntnis vom 29.4.1998, 98/16/0187-0190). Das Vorliegen eines solchen gemeinsamen Beschlusses sei jedoch nicht behauptet worden. Auf Grund der vorgelegten Unterlagen gehe eindeutig hervor, dass der Erwerbsvorgang auf ein Grundstück mit einem zu errichtenden Reihenhaus gerichtet sei,

weshalb auch die weiteren Kosten laut angefochtenem Bescheid in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen gewesen wären.

Mit Schreiben vom 12. Juni 2004 wurde der Vorlageantrag eingebbracht. Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurden beantragt.

Der Vorlageantrag richtet sich gegen die Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2004 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und betreffend Grunderwerbsteuer je vom 10. Oktober 2002. Zur Begründung wurde ausgeführt:

1. Zur Frage der Bauherreneigenschaft:

Hier wurde auf die Begründung der Berufung vom 7. November 2002 verwiesen. Nur weil ein gemeinsamer Beschluss nicht ausdrücklich behauptet worden sei, es gehe sowohl aus dem Kaufvertrag vom 14. November 1990, als auch aus dem Wohnungseigentumsvertrag vom 9. Juni 1994 hervor, dass der gemeinsame Wille der Eigentümergemeinschaft vorliege, könne nicht abgeleitet werden, dass die Bauherreneigenschaft nicht bestehe. Es könne nicht sein, dass nur ein ausdrücklicher Auftrag der Eigentümergemeinschaft zur Errichtung der Reihenhausanlage erforderlich sei.

Auf die Frage - wer sonst hätte Bauherreneigenschaft und warum? - würde in der Berufungsvorentscheidung überhaupt nicht eingegangen worden sein.

2. Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wäre rechtswidrig, weil:

Im Vorhalt vom 10. April 1995, dessen Beantwortung der Notar Dr. Wolfgang W. als Vertreter vorgenommen hätte, sowie im Vorhalt vom 12. Oktober 1995 die Fragen der Behörde, wie (es würde wörtlich die Begründung der Berufungsvorentscheidung zitiert werden): anteilige Vermessungskosten, Baukosten laut Schlussrechnung, endgültige anteilige Planungskosten, anteilige Kanalerrichtungskosten, bereits beantwortet worden seien. Weiters hätte sich Dr. W. schriftlich angeboten, für allfällige weitere Auskünfte oder zu einem persönlichen Gespräch jederzeit zur Verfügung zu stehen.

Bis zum Vorhalt vom 28. November 2000, also über 60 Monate lang, wäre keine Reaktion der Behörde gekommen. In dem Vorhalt vom 28. November 2000 sei ersucht worden (wörtliches Zitat):

"Für Zwecke der Grunderwerbsteurbemessung Unterlagen und Belege vorzulegen hinsichtlich"

- Höhe der anteiligen Vermessungskosten,

- Höhe der anteiligen endgültigen Planungskosten
- Anteil der Kanalerrichtungskosten,

also genau dieselben Fragen, die bereits im Vorhalt vom 12. Oktober 1995 an die Bw. gestellt und von diesem beantwortet worden seien.

Dieser wörtlich fast identische Vorhalt - nach über 5 Jahren! - und dies sei der einzige wesentliche Unterschied - wiederum an die Bw. direkt gerichtet doch nicht wie in dem Schreiben des bevollmächtigten Notars vom 20. Mai 1995 ersucht worden sei, "sämtliche diesbezüglichen Schriftstücke in Hinkunft ausschließlich an diesen als Parteienvertreter zu richten".

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2002 wäre dann der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO gekommen.

Zur Frage der Verjährung wurde vorgebracht:

Der Klarheit halber würde die Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2004 wörtlich zitiert werden:

"Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen".

Im Vorhalt vom 28. November 2000 an die Bw. - und nicht an den bevollmächtigten Notar gerichtet, würden nur die bereits mit Vorhalt vom 12. Oktober 1995 an den Bevollmächtigten gerichteten Fragen wiederholt werden. Es handle sich daher nicht um "Auskünfte zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen", sondern bestenfalls um - von der Behörde aus welchen Gründen immer - nicht berücksichtigten Details hinsichtlich der Bemessungsgrundlage. Die Kenntnis des exakten Wertes der Bemessungsgrundlage sei für den Lauf der Verjährungsfrist jedoch nicht relevant (siehe Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, 1.6.2000, Band I, 2, Teil, Einleitung Tz. 260).

Den Fristenlauf hätte daher die Beantwortung der Fragen der Vorhalte aus 1995 ausgelöst und die Verjährungsfrist hätte mit Ablauf des Jahres 1995 begonnen und mit 31.12.2000 geendet. Der Bescheid vom 10. Oktober 2002 sei daher trotz bereits eingetreterner Verjährung erfolgt und eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei ausgeschlossen.

Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und die am 14. November 2002 entrichtete Grunderwerbsteuer von insgesamt 6.979,06 € samt gesetzlichen Zinsen zurückzuerstatten.

Die Berufung wurde am 7. September 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorhalt vom 11. Jänner 2006 wurde der Bw. der bisherige Gang des Verfahrens nochmals zur Kenntnis gebracht.

Im Zuge eines Erörterungsgespräches am 15. Februar 2006 nahm der Gatte der Bw. als bevollmächtigter Vertreter den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück. Auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde verzichtet. Es wurde vereinbart, dass mit der Entscheidung über die anhängige Berufung bis zur Entscheidung im Berufungsverfahren betreffend den beim Unabhängigen Finanzsenat unter RV/0789-L/2004 anhängigen ähnlich gelagerten Fall zugewartet wird. Eine Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 der Bundesabgabenordnung unterblieb vorerst, da die mündliche Berufungsverhandlung ohnehin in der 13. Kalenderwoche 2006 stattgefunden hat.

In der zur Rechtssache RV/0789-L/2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung zu einem ähnlich gelagerten Fall ist der erkennende Senat zur Auffassung gelangt, dass die Einwendungen des Berufungswerbers unberechtigt seien und daher die Berufung als unbegründet abzuweisen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zum Einwand der Verjährung:

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.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige."

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

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

Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist.

§ 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl. 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 BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sinngemäß.

Wegen der Verkürzung der Verjährungsfristen des § 209 Abs. 3 durch BGBl. 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, BGBl 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 BGBl 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 Verjährungeintritt erlassen wurde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 209 Tz. 48). Für das gegenständliche Berufungsverfahren bedeutet dies, dass die Bestimmungen des § 209 Abs. 1 BAO idF BGBl 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 BGBl. I Nr. 180/2004 und des § 209 Abs. 3 durch BGBl. 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 BGBl. I Nr. 180/2004 und des § 209 Abs. 3 durch BGBl. 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 auslösender Sachverhalt war jedenfalls der Erwerb des Grundstückes mit Kaufvertrag vom 5. bzw. 13. November 1990. Somit begann die Verjährungsfrist frühestens mit Ablauf des Jahres 1990 zu laufen. Die erste Unterbrechungs-handlung seitens des Finanzamtes war die Abgabenfestsetzung durch das Finanzamt mit Bescheid vom 27. November 1990. Dadurch ergab sich keine Verlängerung der Verjährungsfrist iSd. § 209 Abs. 1 BAO (alte Fassung), da diese Unterbrechungshandlung im Jahr der Entstehung des Abgabenanspruches war.

Weitere Unterbrechungshandlungen wurden laut Ansicht des Finanzamtes im Jahr 1993 gesetzt. Der Vorhalt vom 16. November 1993 erging an die Bw., wurde jedoch nicht beantwortet. Dieser Vorhalt wirkte jedenfalls verjährungsfristverlängernd (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 209 Tz. 22 mit Hinweisen auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Demnach begann die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1993 neu zu laufen. Eine weitere Unterbrechungshandlung war der Vorhalt vom 10. April 1995 (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 209 Tz. 22), in dem das Finanzamt 17 Fragen zur Überprüfung der Bauherreneigenschaft an die Bw. bzw. an den Notar, der die Vertragserrichtung vorgenommen hat, gerichtet hat. Damit begann die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1995 neu zu laufen.

Der weitere Vorhalt, der am 27. November 2000 an die Bw. ergangen ist und diesem am 30. November 2000 durch Hinterlegung zugestellt wurde, ist nach Ansicht des Finanzamtes eine weitere Unterbrechungshandlung. Diese wurde vor Ablauf der (verlängerten) Verjährungsfrist gesetzt, welche ohne diesen Vorhalt am 31. Dezember 2000 abgelaufen wäre. Wenn die Bw. kritisiert, dass dieser Vorhalt nicht zur Durchsetzung des Abgabenanspruches geeignet war, da er im Wesentlichen dem Inhalt des Vorhaltes vom 12. Oktober 1995 entsprach, ist ihm entgegen zu halten, dass selbst "prophylaktische" Amtshandlungen die Verjährungsfrist verlängern. Auch ist nicht erforderlich, dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegt, noch dass die behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beitragen vermögen. Auch nicht notwendige bzw. selbst gesetzwidrige Verwaltungsakte haben diese Wirkung (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 209 Tz. 6f mit Hinweisen auf die einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Somit hat selbst diese nach Ansicht der Bw. unnötige Unterbrechungshandlung eine Verlängerung der Verjährungsfrist bewirkt.

Somit hat der Vorhalt vom 27. November 2000 nach der damaligen Rechtslage jedenfalls bewirkt, dass mit Ablauf des Jahres 2000 die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen hat.

Die innerhalb dieser verlängerten Verjährungsfrist ergangenen angefochtenen Bescheide vom 10. Oktober 2002 sind daher nach der damaligen Rechtslage zulässig gewesen, insbesondere, weil die im § 209 Abs. 3 BAO normierte absolute Verjährung damals 15 Jahre betragen hat. Die Anwendung der Neufassungen der Bestimmungen des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004 und des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 würde somit eine Verkürzung der Verjährung bewirken, was nach § 323 Abs. 18 vorletzter Satz BAO zur sinngemäßigen Anwendung der Bestimmungen des § 209a Abs. 1 und 2 BAO führt. Demnach ist eine Abgabenfestsetzung auch nach Eintritt der Verjährung, also mit dem angefochtenen Bescheid bzw. in der gegenständlichen Berufungsentscheidung zulässig.

Soweit die Bw. von Verletzungen der Ermittlungspflicht durch das Finanzamt spricht, ist ihm entgegen zu halten, dass nach § 115 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde zwar die amtswegige Ermittlungspflicht, die Bw. jedoch nach § 119 Abs. 1 BAO die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht trifft. Damit sich die Behörde ein klares Bild von der Sachlage machen konnte, war es notwendig ein entsprechendes Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht iSd. § 119 Abs. 1 BAO wäre jedoch eine umfassende. Daher reicht es nicht aus, wenn zB im Zuge der Vorlage der Abgabenerklärungen lediglich Teile des vollständigen Sachverhaltes offen gelegt werden und nur über behördliche Ermittlungen der vollständige Sachverhalt zugänglich wird (vgl. dazu auch *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 119 Tz 3). Überdies treffen den Abgabepflichtigen auch Mitwirkungspflichten bei der Feststellung des Sachverhaltes (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 115 Tz 8).

2) Zum Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens:

Nach § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (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 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*, Grunderwerbsteuer, § 5 Tz. 90) eine wesentliche Bedeutung zu, ob ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt oder nicht. Nach diesen Kriterien ist ein Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann
- 2) das Baurisiko zu tragen hat, dh. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss, dh. dass er nicht bloß einen Fixpreis zahlen muss, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss und berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Diese Kriterien müssen für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft kumulativ vorliegen.

Die Beurteilung der Bauherreneigenschaft eines Erwerbers einer Liegenschaft ist eine Tatsachenfrage und kann somit auch Wiederaufnahmsgrund iSd § 303 Abs. 4 BAO sein. Die Frage der Bauherreneigenschaft wurde nach der Aktenlage im Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. November 1990 nicht behandelt, zumal dort lediglich eine Festsetzung auf Grund der Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 vom 14. November 1990 erfolgt ist. Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft haben sich erst aus der Beantwortung von Auskunftsersuchen des Finanzamtes durch Herrn Dr. W. mit Schreiben vom 24. Juli 1995 (Vorlage des Bauvertrages) und 26. November 1995 bzw. durch die Vorhaltsbeantwortung der Bw. bzw. durch diverse Erhebungen des Finanzamtes vom 19. Jänner 1995 (Bauakteneinsicht beim Stadtamt L.) ergeben. Somit wurden dem Finanzamt die Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft erst nach Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 27. November 1990 bekannt. Es handelt sich dabei unzweifelhaft um Tatsachen, die im Verfahren betreffend dieses Grunderwerbsteuerbescheides 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.

3) Zum Bescheid betreffend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG 1987) unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass als Gegenleistung beim Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen ist.

Gegenleistung ist nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 31.3.1999, 96/16/0213) auch Alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen, an wen auch immer, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 18.12.1995, 93/16/0072). Im vorliegenden Grundstückskaufvertrag wurden in Punkt VIII. die anteiligen Kosten für Vermessung, Planerrichtung und Vermarkung zusätzlich zum Kaufpreis zum Vertragsinhalt gemacht.

Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten des Gebäudes ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht, wenn der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist (siehe VwGH 31.3.1999, 99/16/0066).

Es kommt dabei nicht darauf an, dass über den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden. Dass das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltet wird, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 BAO zu ermitteln ist (siehe auch VwGH 26.3.1992, 90/16/0211).

Gegenstand ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält (VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

Im gegenständlichen Fall wurde am 5. bzw. 13. November 1990 der Kaufvertrag im Hinblick auf die Miteigentumsanteile am gegenständlichen Grundstück abgeschlossen. Am 12. November 1990 wurde bereits der Bauvertrag mit der Firma Max H. unterfertigt. Teil dieses Bauvertrages ist auch die Projektbeschreibung samt Bau- und Ausstattungsbeschreibung. Aus dieser geht eindeutig hervor, dass es sich bei gegenständlichem Projekt um eine Reihenhausanlage nach baubiologicalen Richtlinien handelt, dieser ein einheitlicher

Einreichplan vom 21. Mai 1990 (in diesem scheint die Fa. T. Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft mbH als Bauwerber auf) zu Grunde liegt und für das einheitliche Bild der Anlage Gewähr zu leisten ist.

Tatsache ist, dass mit Bescheid des Stadtamtes L. vom 1. August 1990, GZ.: V-1585-131/9-5838-1990 Rö der T. Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft mbH. auf Grund eines Antrages vom 28. Mai 1990 die Errichtung von Wohnanlagen bewilligt wurde und die Bw. ein Haus dieser Wohnanlage mit den Verträgen vom 5. bzw. 13. November 1990 (Grundstückskaufvertrag) und 12. November 1990 (Bauvertrag) erworben hat. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Bw. auch ein unbebautes Grundstück ohne Bauverpflichtung hätte erwerben können. Dies stellt einen hypothetischen Sachverhalt dar, der nicht zu beurteilen ist. Sowohl der Umstand, dass nicht die Bw., sondern die Fa. T. Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft mbH. vor der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten ist, als auch die Tatsache, dass der Bauvertrag erst nach Erteilung Baubewilligung abgeschlossen wurde, sowie die Errichtung eines bereits fertig geplanten Gebäudes sprechen gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 5 Tz. 90). Mit Unterzeichnung des Grundstückskaufvertrages und des Bauvertrages war auch die Bw. in ein Vertragsgeflecht eingebunden und hat somit ein Grundstück samt Gebäude im Rahmen eines bereits existierenden Projektes erworben. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Bw. noch Planänderungen vornehmen hat lassen, zumal in diesen Änderungen wie die Vergrößerung von Räumen, das Hinzufügen eines Wintergartens, einer Terrasse und einer Garage keine tief greifende Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion eines in gekoppelter Bauweise errichteten Wohnhauses erblickt werden kann (vgl. *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 5 Tz. 92).

Im Bauvertrag in Punkt II wurde der Baubeginn für das Reihenhaus der Bw. vom Verkauf anderer Reihenhäuser abhängig gemacht. Damit ist klar, dass die Bw. in ein bereits vorhandenes Gesamtkonzept eingebunden wurde und er nicht darüber disponieren konnte, ob er kein oder ein anderes Gebäude verwirklicht. Überdies weist dies darauf hin, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge, durch welche eine Einbindung der Bw. in ein bereits bestehendes Gesamtkonzept erfolgt ist, noch keine Eigentümergemeinschaft bestanden hat, sondern offensichtlich noch nach Interessenten an Reihenhäusern gesucht wurde.

Die Herstellungskosten des projektierten Gebäudes sind nur dann nicht als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 zu sehen und zur Bemessungsgrundlage zu zählen, wenn der Erwerber selbst als Bauherr anzusehen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 12.11.1997, 95/16/0176) ist aber ein Erwerber nur dann als Bauherr anzusehen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- Wenn der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- er das Baurisiko zu tragen hat, das heißt den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist,
- und er auch das finanzielle Risiko tragen muss, das heißt, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu bezahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Werden wie im gegenständlichen Fall Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft erworben, mit denen das Eigentum am Reihenhaus erworben werden soll, wird in ständiger Rechtsprechung des VwGH zur Erreichung der Bauherreneigenschaft vorausgesetzt, dass der Auftrag zur Errichtung der Wohneinheit von der Eigentümergemeinschaft (und nur von dieser) erteilt wird, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist (siehe VwGH 30.5.1994, 93/16/0095, 93/16/0096).

In dem zitierten Erkenntnis des VwGH wird weiters ausgeführt, dass nur die Gesamtheit aller Miteigentümer rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen kann. Bei einer Mehrheit von Miteigentümern kann somit nur die Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinsame Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherreneigenschaft begründen, wenn ein Wohnhaus - im gegenständlichen Fall eine Reihenhausanlage - durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen wird.

Im Vorlageantrag wird eingewendet, dass dieser gemeinsame Beschluss aus dem Kaufvertrag des Grundstückes und dem Wohnungseigentumsvertrag vom 9. Juni 1994 hervorgehen würde. Dem Unabhängigen Finanzsenat ist nicht einsichtig, wie daraus ein ausdrücklicher Beschluss ableitbar sein soll, zumal der Wohnungseigentumsvertrag erst nach dem Baubeginn im Juli 1991 abgeschlossen worden ist. Auch das Schreiben der Käufergemeinschaft vom 14. Oktober 1992 an das bauausführende Generalunternehmen weist nicht auf einen gemeinsamen Baubeschluss der Wohnungseigentümer hin, zumal auch dieses Schreiben erst nach Baubeginn ergangen ist.

Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern können den erforderlichen gemeinsamen, auf die Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss der Eigentümergemeinschaft nicht ersetzen. Der schlüssigen Annahme eines gemeinsamen Beschlusses zur Auftragserteilung durch sämtliche Miteigentümer auf Grund des Abschlusses von Einzelverträgen kann im Sinne der obigen Judikatur nicht gefolgt werden. Von einer Miteigentümerschaft kann auch erst

dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist und eine solche Miteigentumsgemeinschaft nicht besteht, können diese auch nicht als Bauherren handeln. Planungswünsche von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind, sind bloß unverbindliche Anregungen, mit ihnen werden nicht in der Stellung eines Bauherren gründende, durchsetzbare Rechte geltend gemacht. Im gegenständlichen Fall war das Gebäude zum Großteil fertig gestellt bevor der Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen worden ist. Der geforderte gemeinsame Beschluss im Vorhinein kann folglich auch aus diesem Grunde nicht gefällt worden sein. Es war somit nicht die Miteigentümergemeinschaft, die sich über die Planung und die Kosten des Gebäudes geeinigt, den Baubeschluss gefasst und danach dem Bauträger den Auftrag erteilt hat.

Überdies wurde mit der Bw. im Bauvertrag vom 12. November 1990 ein "unveränderlicher Pauschalpreis" vereinbart. Somit ist ein finanzielles Risiko der Bw. aus dieser Vertragskonstruktion nicht ersichtlich. Aus dem Umstand, dass die Bw. hinsichtlich einzelner Sonderausstattungen (zB Rollläden, Verfliesung) selbst gegenüber Unternehmen aufgetreten ist, kann noch keine Bauherreneigenschaft abgeleitet werden. Demnach ist die Bw. nicht als "Bauherr" iSd. ständigen Judikatur anzusehen. Daraus folgt, dass ein einheitlicher, auf den Erwerb eines fertigen Reihenhauses samt ideellem Grundstücksanteil gerichteter Vertragswill vorgelegen sein muss (siehe VwGH 3.6.1982, 81/16/0059).

Die Kosten der Errichtung des Reihenhauses laut Werkvertrag (fixe, ursprünglich vereinbarte Gegenleistung - siehe auch VwGH 30.5.1994, 92/16/0144, und 6.11.2002, 99/16/0204) sowie die im Grundstückskaufvertrag zusätzlich vereinbarten Kosten waren deshalb der Bemessungsgrundlage gemäß § 5 GrEStG 1987 zuzurechnen. Demnach hat sich der Bescheid des Finanzamtes, der diese Kosten der Bw. in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen hat, als nicht rechtswidrig erwiesen.

Linz, am 18. April 2006