



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Dr. Wilhelm Kubin, Rechtsanwalt, 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, vom 23. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 19. Juni 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 16. März 2001 hat die Berufungswerberin von HS das entsprechend einem Teilungsplan neu vermessene Grundstück 418/16 GB P im Ausmaß von 494 m² um den Kaufpreis von ATS 494.000 erworben. Der Kaufpreis war binnen einer Woche nach Vertragsunterfertigung zur Einzahlung zu bringen und bei Anmerkung einer entsprechenden Rangordnung für die Veräußerung an die L Wirtschaftsberatungsgesellschaft mbH als Machthaber der Verkäufer zur Überweisung zu bringen.

Mit Bescheid vom 7. Juni 2001 wurde der Berufungswerberin vom anteiligen Grundkaufpreis Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.256,51 vorgeschrieben.

Erhebungen des Finanzamtes beim Bauträger und bei der für Bausachen zuständigen Gemeinde im Jahre 2002 haben Folgendes ergeben:

Im Zuge der Änderung des Flächenwidmungsplanes erfolgte durch die Gemeinde P die Widmung der gegenständlichen Grundstücke in Bauland. Auf Grund eines

Bebauungsvorschlages der Firma L Wirtschaftsberatungsgesellschaft m.b.H. wurde von der Gemeinde P ein Teilbebauungsplan erstellt. Diese Firma trat gegenüber der Gemeinde als Bauträger bzw. Organisator des Projektes WP auf. Mit Eintragung vom 13. Oktober 2000 wurde die L Wirtschaftsberatungsgesellschaft m.b.H. laut Firmenbuch in LHAUS Bauträger und Immobiliengesellschaft m.b.H. (kurz Bauträger) geändert.

Der Bauträger hat die Grundstücke in einem Prospekt mit angeschlossenem Lageplan und einer Kostenübersicht für einen Haustyp mit Stand 20. Dezember 1999 unter der Bezeichnung "PW" vorgestellt. Das Bauansuchen für die Errichtung eines Reihen-Wohnhauses mit Carport und Einfriedung auf dem Grundstück 418/16 in 63263 P wurde von der L Haus Bauträger und Immobilien GesmbH am 22. November 2000 gestellt. Auf dem Einreichplan scheint als Bauwerber die L Haus Bauträger und Immobilien GesmbH auf und wurde der Vermerk BV: L – W angebracht.

Mit Bescheid vom 14. Februar 2001 wurde der Berufungswerberin die Baubewilligung erteilt. Die Benützungsbewilligung wurde schließlich am 4. April 2002 erteilt.

Am 19. Februar 2001 wurde zwischen der Berufungswerberin und der L Haus Bauträger und Immobilien GesmbH ein Bauträgersvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt abgeschlossen:

1.

*„Die L Haus Bauträger und Immobilien GesmbH schuldet auf Grund dieses Vertrages den Vertragspartnern die Lieferung und Herstellung des nachstehend genau bezeichneten Vertragsgegenstandes. Die Lieferung und Herstellung des Vertragsobjektes hat auf dem von den Vertragspartnern mit gesondertem Kaufvertrag von einer dritten Person erworbenen Grundstück der EZ Grundstück 418/16 KG x zu erfolgen.
Einvernehmlich wird festgestellt, dass vorliegender Vertrag in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem gesondert errichteten Kaufvertrag über das Grundstück steht, jedoch der Vertragspartner gemäß § 1 Abs. 1 BTVG vor Fertigstellung vereinbarungsgemäß Zahlungen von mehr als ATS 2.000 je m² Nutzfläche zu leisten hat.*

2.

Gegenstand dieses Vertrages ist die Lieferung und Herstellung eines „L -Baumeisterhauses“. Mit Unterfertigung dieses Vertrages erklären die Vertragspartner den Erhalt der bezughabenden Pläne und Beschreibungen spätestens eine Woche vor schriftlicher Vertragsannahmeerklärung.

3.

Für den vorliegenden Vertragsgegenstand ist ein Gesamtfixpreis von ATS 2.030.381 vereinbart. Der Kaufpreis für die mit gesondertem Kaufvertrag erworbene Liegenschaft ist nach Maßgabe der entsprechenden Bestimmungen dieses gesonderten Kaufvertrages fällig. Der Werklohn gemäß vorliegendem Vertrag ist wie folgt fällig: Vom vereinbarten Fixkaufpreis verpflichten sich die Vertragspartner 30 % binnen 14 Tagen ab Vertragsunterfertigung beim namhaft gemachten Treuhänder zu erlegen. Zur Sicherstellung des Restkaufpreises verpflichten sich die Vertragspartner zur Vorlage einer Bankgarantie. Als spätester Übergabetermin wird März 2002 vereinbart.

VII.

In Erfüllung der Aufklärungspflicht werden die Vertragspartner ausdrücklich darüber aufgeklärt, dass nach jüngeren Erkenntnissen des VwGH nicht auszuschließen ist, dass unter Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise seitens der Finanzbehörde der Erwerb des Grundstückes von einem Dritten in Zusammenhang mit dem von L herzustellenden Gebäude als wirtschaftliche Einheit betrachtet und der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage zu Grunde gelegt wird. Die Vertragspartner nehmen zur Kenntnis, dass eine Vorschreibung der Grunderwerbsteuer auf der Basis des Kaufpreises für das Grundstück und des Werklohnes für die Errichtung des Gebäudes erfolgen kann."

Am 19. Juni 2002 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens und setzte die Grunderwerbsteuer mit Bescheid im wieder aufgenommenen Verfahren – abweichend vom Erstbescheid - mit € 6.420,86 fest. Die Wiederaufnahme wurde mit den im Zuge von Erhebungen beim Bauträger und der Baubehörde neu hervorgekommenen Tatsachen begründet. Der Kaufvertrag über das „L - Baumeisterhaus“ sei vor dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen worden. Als Bauort sei im Werkvertrag das kurze Zeit später förmlich erworbene Grundstück ausgewiesen.

In der gegen den Wiederaufnahmebescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde nach Wiedergabe einzelner Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vorgebracht, dass eine wesentliche Frage jene sei, wann von einer finalen Verknüpfung ausgegangen werden könne. Abgesehen vom Grundstückserwerb von unbebauten Grundstücken aus spekulativen Gründen bzw. für Investitionszwecke erfolge der Erwerb eines Baugrundstückes wohl ausschließlich in der Absicht, darauf ein Haus zu bauen. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei das Vorliegen dieser erforderlichen Verknüpfung daran zu messen, ob ein Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden sei.

Im vorliegenden Fall sei daher zu prüfen, ob entweder der Grundstücksverkäufer oder die L Haus Bauträger GmbH als Organisator angesehen werden könne. Die Verkäufer der gegenständlichen Liegenschaft seien von der Firma L völlig unterschiedliche Personen. Diese seien weder an der Bauträgerfirma als Gesellschafter beteiligt noch würden diesen durch die Bebauung der Liegenschaft von Seiten der Firma L irgendein Vorteil zukommen.

Im Zeitpunkt des Grundstückskaufvertrages habe sich das Grundstück in unbebautem Zustand befunden. Die Abgabenbehörde ziehe allein aus dem Abschluss des Bauträgervertrages vor dem Grundstückskaufvertrag den Schluss, dass im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes die Absicht bestanden habe, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, festgestanden sei. Bei dieser Beurteilung habe das Finanzamt übersehen, dass die Firma L häufig Häuser auf Grundstücken errichte, welche bereits länger im Besitz der

Auftraggeber stehen würden. Die Sichtweise eines Gesamtkonzeptes sei daher nicht gerechtfertigt.

Die Suche eines geeigneten Grundstückes und die Auswahl des gewünschten Hauses würden in der Praxis immer parallel laufen, weshalb die vom Finanzamt vertretene Ansicht, es liege ein zeitlicher Zusammenhang vor, nicht gerechtfertigt erscheine. Für die Berufungswerberin sei seit mehreren Monaten festgestanden, ein Grundstück von den Verkäufern erwerben zu wollen. Rein aus organisatorischen Gründen sei das Grundstück erst nach dem Abschluss des Bauträgervertrages erworben worden. Aus keiner Bestimmung des Grundstückskaufvertrages gehe eine Verpflichtung der Käuferin, auf dem Grundstück ein Haus der Firma L errichten zu lassen, hervor. Die genaue Grundstücksbezeichnung im Bauträgervertrag sei für die beauftragte Firma wichtig.

Gegen das Vorliegen eines Gesamtkonzeptes spreche auch eine Bestimmung im Bauträgervertrag, wonach sich die gesetzlichen Rücktrittsrechte nicht auf den mit einem Dritten bezüglich des Baugrundstückes geschlossenen Vertrages beziehen würde. Die Käuferin des Grundstückes hätte einen anderen Anbieter mit der Bauausführung beauftragen können. Die Firma L genieße am Markt einen sehr guten Ruf und somit Vertrauen in ordnungsgemäße Bauführung. Dies seien die Gründe für eine einheitliche Beauftragung des Anbieters gewesen. Die einzelnen Häuser würden sich deutlich voneinander unterscheiden - ein Umstand, der die konkreten Gestaltungsmöglichkeiten der Bauwerber aufzeigen würde. Zudem sei es der Berufungswerberin zB möglich gewesen, Änderungen bei der Heizungsinstallation, bei den Parkettböden, beim Waschbecken und bei der Dusche durchzuführen. Die Firma L sei nicht als Organisator im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen, weshalb ein vereinbarter Fixpreis auch nicht zur Versagung der Bauherreneigenschaft führen könne.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Im Zuge des vom unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Mängelbehebungsverfahren teilte die Berufungswerberin mit, dass zwei Gründe gegen das Vorliegen neuer Tatsachen sprechen würden.

a) Aus der Formulierung „nunmehr ständigen Rechtsprechung“ im Bescheid des Finanzamtes, sei abzuleiten, dass es sich um eine aktuelle rechtliche Entwicklung handle. Der Abschluss des zu beurteilenden Vertrages liege jedoch bereits zwei Jahre zurück. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Tatsachen in Bezug auf Sachverhalte seien gemäß ständiger Rechtsprechung nicht als Tatsachen im Sinne des § 303 BAO anzusehen. Bereits zum

Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens hätte es einer anders lautenden Entscheidung bedurft.

b) Wenn das Finanzamt davon ausgehe, dass die Firma L stets auf dieselbe Art und Weise agiere, sodass die Grunderwerbsteuer von Grundstück und Hauserrichtungskosten zu entrichten sei, müsse der Wiederaufnahme entgegengehalten werden, dass damit keineswegs eine neue Tatsache für die amtswegige Wiederaufnahme vorliegen könne. Sämtliche Tatsachen seien amtsbekannt gewesen.

c) Auch in der Sache selbst würde sich keine anders lautende Entscheidung ergeben, da im gegenständlichen Fall das Gebäude jedenfalls nicht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzurechnen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen. Sie soll ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder eröffnen, einen Prozess, der durch einen rechtskräftigen Bescheid bereits einen Schlusspunkt erreicht hat, erneut in Gang bringen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003 und VwGH 6.12.1990, 90/16/0155, 0165).

Bestand im abgeschlossenen Verfahren hinsichtlich Tatsachen lediglich ein Verdacht, wird also bloß vermutet, dass der Sachverhalt in Wirklichkeit ein anderer ist als der, der der Behörde bekannt gegeben wurde und der Behörde bekannt geworden ist, ohne dass mit dem für möglich gehaltenen Sachverhalt die ihm entsprechenden Rechtsfolgen verbunden werden, so bedeutet der spätere Nachweis des bis dahin lediglich vermuteten, des bis dahin von einem Verdacht, aber nicht von der Kenntnis, der Gewissheit oder dem Erwiesensein erfassten Sachverhaltes eine Neuerung im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO (vgl. *Stoll*, BAO Kommentar Band 3, 2932).

Es kann nun sein, dass die Abgabenbehörde abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen nicht oder nicht vollständig ermittelt, weil sie den erhobenen Sachverhalt für ausreichend und weitere Tatsachenfeststellungen für unmaßgebend oder bedeutungslos hält. Diesfalls kann

das spätere Hervorkommen neuer entscheidungsbedeutsamer Tatsachen oder Beweismittel in Bezug auf diesen Sachverhalt einen Wiederaufnahmsgrund bilden, und zwar dann, wenn bisher unbekannt gebliebene Sachverhalte überhaupt oder in ihrem vollen Ausmaß erst später bewusst und bekannt werden (z.B. VwGH 14.3.1990, 88/13/0011). Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmsgrund (*Stoll*, BAOKommentar Band 3, 2932 und 2934 mwN).

Es ist also bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens - im Gegensatz zur Antragswiederaufnahme - nicht erforderlich, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorkommen, ohne Verschulden von der die Wiederaufnahme verfolgenden Behörde bisher nicht geltend gemacht werden konnten.

Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO wurde insoweit bewusst im Gegensatz zu Abs. 1 verschuldensneutral formuliert. Selbst wenn also die Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung trifft, ist die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen. Wird daher ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig waren, so ist eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetermaßen nicht genützt hat (*Stoll*, BAO Kommentar Band 3, 2934 mwN).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten und durch die Aktenlage gedeckt, dass im Grundstückskaufvertrag vom 5. März 2001 keinerlei Bezug auf die bereits zu einem früheren Zeitpunkt erfolgte Erteilung eines Auftrages an die Firma L Haus Bauträger und Immobilien GesmbH zur Errichtung eines Reihenhauses genommen wurde.

Das Finanzamt gelangte erst nach Erlassung des ersten Bescheides vom 7. Juni 2001 auf Grund von Ermittlungen im Jahre 2002 beim zuständigen Gemeindeamt und bei der Bauträgerfirma Kenntnis von der im Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb stehenden unwiderruflich erfolgten Erteilung des Auftrages der Berufungswerberin zur Errichtung eines Reihenhauses und der fehlenden Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin. Dabei handelt es sich zweifelsohne um das neue Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel, wie es die o.a. gesetzliche Bestimmung erfordert, da erst dadurch die Möglichkeit geschaffen wurde, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Auch wenn das Finanzamt die Möglichkeit einer Bebauung der Liegenschaften mit Reihenhäusern durch die L Haus Bauträger und Immobilien GesmbH in Erwägung ziehen hätte können, brachten im gegenständlichen Fall erst die Erhebungen des Jahres 2002 den Nachweis dafür, dass die Auftragserteilung zur Errichtung eines Einfamilienhauses bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages erfolgt ist. Entgegen den Berufungsausführungen bedeutet dieser spätere Nachweis daher eine Neuerung im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO.

Damit ist die Frage des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes bejaht. In Ausübung des Ermessens hat von Amts wegen die Wiederaufnahme angeordnet werden können.

Die Entscheidung, das Verfahren wieder aufzunehmen, ist den Umständen nach angemessen, weil der Berufungswerberin hätte bekannt sein müssen, dass in einem Fall wie diesem auch der Kaufpreis für das Einfamilienhaus der Grunderwerbsteuer zu unterziehen ist. In diesem Zusammenhang ist auf Punkt VII des Bauträgervertrages hinzuweisen, wonach die Berufungswerberin ausdrücklich darüber aufgeklärt wurde, dass es nach jüngeren Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes unter Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, nicht auszuschließen ist, dass die Hauserrichtungskosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage miteinbezogen werden.

Die nicht erfolgte Anzeige des Vertrages über die Errichtung eines Reihenhauses durch die Berufungswerberin verhindert allfällige Billigkeitserwägungen. Die nunmehrige Einbeziehung des zusätzlichen Kaufpreises für das Wohnhaus folgt dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit. Die Zweckmäßigkeitserwägungen berücksichtigen die gesellschaftlichen Vorstellungen vom Interesse der Allgemeinheit an der Durchsetzung der jeweiligen Vorschrift, das heißt der Einhaltung der Gesetze (vgl. VwGH 6.12.1990, 90/16/0155, 0165).

Der Berufung war daher aus den dargelegten Gründen der Erfolg zu versagen.

Graz, am 19. Juni 2007