



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Klobassa, Rechtsanwalt, 8570 Voitsberg, Conrad von Hötzendorf Str. 15, vom 9. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 9. September 2008 betreffend

- 1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Grunderwerbsteuer
 - 2) Grunderwerbsteuer im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren
- entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 29.1.2003 erwarben DV und SP von AT je zur Hälfte das Grundstück 399/5 der EZKG um den Gesamtkaufpreis von 26.337,42 €.

Mit Bescheid vom 20.2.2003 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang betreffend SP (in der Folge kurz Bw. genannt) fest.

Im Zuge von späteren Erhebungen durch das Finanzamt bei den Erwerbern sowie bei der Stadtgemeinde K wurde u.a. Folgendes festgestellt:

- am 28.1.2003 war von der Bw. und DV ein Auftrag für die Errichtung eines Einfamilienwohnhauses auf dem Grundstück Nr. 399/5 der KG K mit einer Nutzfläche von ca. 120 m² an Baumeister WP erteilt worden, welcher von allen drei Beteiligten unterzeichnet

wurde

- der Einreichplan ist datiert mit November 2002, wurde am 10.12.2002 bei der Stadtgemeinde K eingereicht, für Planung und Bauführung unterfertigte jeweils Baumeister WP, als Bauwerber unterfertigten die Bw. und DV
- das Bauansuchen wurde von der Bw. und DV am 5.12.2002 unterzeichnet.

Weiters wurde festgestellt, dass mittels Flugblättern für die „Häuser zum Preis einer Eigentumswohnung“ mit Lageplan T/K (9 Parzellen) sowie mit Fixpreisen je nach Haustyp zuzüglich der Grundstücks-, Anschluss- und Aufschließungskosten geworben wurde.

Des Weiteren erlangte das Finanzamt Kenntnis von einer Vereinbarung der Grundstückseigentümerin mit WP, wonach sich dieser verpflichtete, Kaufinteressenten für die Grundstückspartellen zu werben. Im Gegenzug verpflichtete sich AT bis einschließlich 30.6.2002 die Grundstückspartellen nur an solche Kaufinteressenten zu verkaufen, welche spätestens gleichzeitig mit Abschluss des Kaufvertrages WP mit der Errichtung eines Gebäudes auf der zu erwerbenden Liegenschaft beauftragt haben. Nach dem 30.6.2002 gilt diese Vereinbarung als aufgehoben. In Pkt. 4. dieser Vereinbarung wurde festgehalten, dass WP keine Bauvorhaben i.S.d. Bauträgervertragsgesetzes errichten wird, sondern es sich jeweils um echte Werkverträge bzw. Kaufverträge handeln wird. In Pkt. 7. wurde vereinbart, dass als Kaufpreis für die Grundstücke jeweils 800,-- S/m² veranschlagt wird.

Schließlich gaben die Erwerber – sohin auch die Bw. – über Befragen bekannt, dass sie durch Verwandte bzw. Flugblatt auf das Projekt aufmerksam geworden seien. WP habe den Kontakt zu AT vermittelt und habe der Grundstückspreis bereits festgestanden. Für die Errichtung des Gebäudes sei ein Fixpreis vereinbart worden. Die am Bau beteiligten Firmen seien jeweils von der Firma WP beauftragt worden und erfolgte auch die Rechnungslegung an die Firma WP.

Auf Grund dieser Feststellungen über neu hervorgekommene Tatsachen wurde das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen.

Am 9.9.2008 ergingen seitens des Finanzamtes sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der Grunderwerbsteuerbescheid im wiederaufgenommenen Verfahren, nunmehr ausgehend vom Kaufpreis sowohl für das Grundstück als auch für das Haus.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht mit der Begründung, dass zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit AT kein aufrechtes Vertragsverhältnis zu WP mehr bestanden habe. Das Rechtsgeschäft sei auch nicht nach den Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes abgewickelt worden. Der Grundstückspreis sei direkt an AT überwiesen worden. Die Anweisungen aus dem Titel der Errichtung des Hauses seien direkt an die Firma des WP angewiesen worden. Eine Verpflichtung, die Bauführung ausschließlich

bei der Firma des WP vornehmen zu lassen, sei aus dem gesamten Vertragswerk nicht zu entnehmen. Überdies habe – allein – im Liegenschafts Kaufvertrag eine Rückabwicklungsmöglichkeit bestanden.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad 1)

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO bilden u.a. neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel einen Grund für die amtswegige Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens. Damit wird die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können. 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, 2931f).

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 vom 14. März 1990, 88/13/11). Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmsgrund (Stoll, aaO, 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, aaO, 2934 mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" iSd § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand der jeweiligen "Veranlagung" (vgl. VwGH vom 31.10.2000, 95/15/0114).

Auf Grund des zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 20.2.2003 offen gelegten Sachverhaltes war dem Finanzamt eine Beurteilung dahingehend, dass der Grundstückserwerb nur im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Einfamilienwohnhauses von Baumeister WP erfolgen konnte, nicht möglich. Dies war erst nach Durchführung umfangreicher Erhebungen bei den Erwerbern und der Stadtgemeinde K möglich.

Das Finanzamt hat daher völlig zu Recht mit dem angefochtenem Bescheid die Wiederaufnahme des bereits abgeschlossenen Abgabenverfahrens verfügt, weshalb der Berufung diesbezüglich der Erfolg zu versagen war.

ad 2)

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Bw. hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Einfamilienhauses als Bauherrin anzusehen ist oder nicht.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 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 Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks 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. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.3.1999, 99/16/0066, und vom 15.3.2001, 2000/16/0082, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88a zu § 5 GrEStG).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9.2004, 2004/16/0081, ergibt sich eine besagte Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb schon aus dem zeitlichen Zusammenhang des am 28.1.2003 abgeschlossenen Vertrages betreffend Auftrag für die Errichtung eines Einfamilienhauses und dem einen Tag später - nämlich am 29.1.2003 - abgeschlossenen Grundstückskaufvertrag.

Im Zeitpunkt des Grundstückskaufes stand die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haus bebautes Grundstück zu erwerben daher bereits aus dem Grund fest, dass der Kaufvertrag über das Haus einen Tag vor dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen wurde. Der Hauskaufvertrag wies als Bauort das Grundstück Nr. 399/5 der KG K auf.

Diese Verknüpfung gelangte noch viel mehr dadurch zum Ausdruck, dass der Einreichplan mit November 2002, das Bauansuchen für das Bauvorhaben von der Bw. mit 5.12.2002 datiert ist und erst sodann, nämlich am 29.1.2003, der Kaufvertrag über das Grundstück, auf dem das Haus errichtet werden sollte.

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** von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten des Erwerbers vorliegen, will er als Bauherr angesehen werden (vgl. VwGH 29.1.1996, 95/16/0121).

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, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl. VwGH 12.11.1997, 95/16/0176).

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Ein Bauwerber, dem ein Grundstück seit Jahren gehört, wird die Bauherreneigenschaft nicht dadurch verlieren, dass er mit dem Bauunternehmer eine Fixpreisvereinbarung eingeht. Auch wäre es in einem solchen Fall unerheblich, ob mit den einzelnen Professionisten gesonderte Verträge abgeschlossen werden, oder ob sich der Bauherr eines Generalunternehmers bedient. Entscheidend ist für die Bauherrenfrage vielmehr, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwält, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Gerade eine Fixpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung werden als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen. Dass sich bei Abweichungen von der Standardausführung Preisänderungen ergeben, liegt in der Natur der Sache und ändert nichts an der grundsätzlichen Fixpreisvereinbarung und der damit verbundenen Kalkulierbarkeit für den Erwerber.

Trifft den Käufer das Risiko nur in Bezug auf Gesetzesänderungen oder hat er nur im Falle der Erhöhung von Lohn- und Materialkosten gewisse Nachzahlungen zu leisten, liegt das finanzielle Risiko nicht bei ihm.

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

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

Im Hinblick auf die Kriterien „Fixpreisvereinbarung“ und „Risikotragung“ wurde von der Bw. selbst bekanntgegeben, dass mit WP ein Fixpreis vereinbart wurde und dass die Rechnungslegung der bauausführenden Firmen an WP – und nicht an die Bw. – erfolgte.

Weiters führt die Bw. in ihrer Berufung u.a. an, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages zwischen AT und WP kein aufrechtes Vertragsverhältnis mehr bestanden hätte.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Geschehnisablauf genauso erfolgt ist, wie dies in der oa. Vereinbarung zwischen AT und WP vorgesehen war.

Nach eigener Angabe der Bw. hat WP den Kontakt zu AT vermittelt. Der Kaufpreis für das Grundstück weist genau jene Höhe auf, welche in der Vereinbarung festgelegt worden ist. Schließlich wurde der Grundstückserwerb über jenen Rechtsanwalt abgewickelt, welcher in der Vereinbarung für die Erwerber verpflichtend vorgesehen war.

Weiters ist in dieser Vereinbarung festgehalten, dass keine Bauvorhaben i.S.d. Bauträgervertragsgesetzes errichtet werden sollen.

Zusammenfassend liegt im Hinblick auf die im gegenständlichen Fall vorhandene Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Bauherreneigenschaft der Bw. vor, weshalb die der Höhe nach nicht strittigen Kosten der Gebäudeerrichtung in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

Da der gegenständliche Grunderwerbsteuerbescheid im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder- aufgenommenen Verfahren voll und ganz den gesetzlichen Bestimmungen, der Lehre und der

ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 19. Mai 2010