



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau BW, Adr, vertreten durch Merkur-Treuhand Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsges.m.b.H., 1130 Wien, St. Veit-Gasse 50, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. Jänner 2004 zu ErfNr.xxx betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird mit 3,5 % der Gegenleistung von € 23.890,92 = € 836,18 festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 28. März 2003/24. April 2003 erwarben Frau BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) und ihr Ehegatte, je einen 1/4-Anteil der Liegenschaft EZ-X von Herrn A und Herrn B um einen vereinbarten Kaufpreis von (gemeinsam) € 47.781,84. Bei Abschluss des Kaufvertrages wurde Herr B durch Herrn X und Herr A durch Herrn Rechtsanwalt Dr. Y vertreten.

In Punkt IV des Kaufvertrages wurde unter Hinweis auf einen dem Vertrag angeschlossenen Lageplan vom 20.03.2003 (erstellt von Herrn Dipl.Ing.) eine Benützungsregelung getroffen und der Bw. und ihrem Ehegatten jener Teil der Liegenschaft im Ausmaß von 263 m<sup>2</sup> mehr oder weniger, zu ihrer gemeinsamen alleinigen Nutzung und Benutzung zugewiesen, der mit "TOP 2" bezeichnet ist. Weiters wurden Regelungen für eine künftige Begründung von Wohnungseigentum vorgesehen.

Über Vorhalt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien teilte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 24. Juli 2003 mit, dass sich der Kaufvertrag ausschließlich auf den ideellen Hälfteanteil der Liegenschaft EZ-X beziehe. Da vorliegend ideelle Liegenschaftsanteile verkauft wurden seien, sei es rechtlich notwendig, entsprechende Bestimmungen für den Fall der Bebauung der Liegenschaft in den Kaufvertrag aufzunehmen, um Streitigkeiten in der Zukunft hintanzuhalten. Tatsache sei, dass in jedem Falle eine allfällige Bebauung des von den Bw. erworbenen ideellen Liegenschaftsanteiles in Eigenverantwortlichkeit und wirtschaftlicher Selbständigkeit vorgenommen werde.

Über weitere Vorhalte übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 16. Oktober 2003 und vom 20. Oktober 2003 folgende Unterlagen (in Kopie):

- Ausdruck vom 9. Juli 2003 einer Internetseite der Fa. C. auf der es ua. heißt: "Wir garantieren Ihnen eine Fixpreis für die Lieferung des Hauses innerhalb von 12 Monaten ab Kaufdatum."
- Kostenaufstellung der C-AG per 23. Mai 2003 in der als Kaufdatum der 12. Mai 2003 und als Gesamtkaufpreis ein Betrag von € 108.740,00 ausgewiesen werden
- eine Kostenaufstellung der C-AG per 25. Juni 2003 in der als Gesamtkaufpreis ein Betrag von € 108.222,00 ausgewiesen wird
- Einreichplan vom 2. Juli 2003 zur Errichtung eines Doppelhauses in der neben der Bw. und ihrem Ehegatten (für top 2) Herr MD und Frau AD - im Folgenden kurz Familie D - (für Top 1) als Bauwerber ersichtlich sind. Als Planverfasser und Bauführer für das Fertighaus und den Keller sind darin die C-AG ausgewiesen
- Bescheid der Baubehörde vom 20. August 2003, mit dem der Bw. und ihrem Ehegatten sowie der Familie D die Abbruchbewilligung für den Altbestand und die Baubewilligung für die Errichtung eines Doppelhauses mit Einfriedung erteilt wurde.
- Eine an die Bw. und ihrem Ehegatten adressierte Auftragsbestätigung der E-GmbH vom 21. Juli 2003 zur Herstellung und Montage eines Fertiggellers
- Ein undatiertes "Kaufvertrag/Werkvertrag" der Bw. und ihres Ehegatten mit der C-AG mit dem Vermerk "Verkäufer X." über die Errichtung eines "Projekthauses" Haustyp "RH 118 geändert" zum Gesamtkaufpreis von € 111.087,00 inklusive Umsatzsteuer. Auf Seite 5 dieses Vertrages findet sich ua. Folgendes:

*"Der/Die Käufer/Besteller bestätigt, dass er ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass zur Geschäftsabwicklung für den Ankauf des Doppel-/Reihenhauses mit nachstehenden Partnern Verträge geschlossen werden:*

*Für den Ankauf des Grundstockes ist ausschließlich Mag. RA zuständig.*

*Für die Lieferung des Fertighauses ab Fundament/Kellerdecken-Oberkante ist C. zuständig. C. übernimmt keine Haftung bezüglich Grundstück und Baumeisterarbeiten.*

*Der Auftrag wird nur ausgeführt, wenn für die 2. Haushälfte oder die, für das Gesamtprojekt geplanten Einzelhäuser ein Käufer gefunden wird und der Bautermin ist von der Einhaltung der Termine des Käufers der 2. Haushälfte oder geplanten Einzelhäuser abhängig (gültig auch für mehrere Käufer bei Reihenhäusern).*

*Der Käufer wird hiermit informiert, daß er auch für das gegenständliche Haus die jeweils gültige Grunderwerbsteuer, derzeit 3,5 %, selbst an das Finanzamt zu leisten hat."*

Mit Übersendung der Unterlagen wurde außerdem ein Fragekatalog des Finanzamts wie Folgt beantwortet:

*"Ad 1*

*a) Das Gebäude wurde von der Bw. und ihrem Ehegatten konzeptionell geplant, dann wurde der Auftrag an die C-AG vergeben.*

*b) der Auftrag wurde von der Bw. und ihrem Ehegatten an die Fa. C. erteilt*

*c) es handelt sich um kein Projekt, sondern lediglich um die Errichtung eines Doppelhauses durch Private*

*d) es gab keine Bewerbung*

*e) es gibt/gab keine Prospekte oder sonstigen Unterlagen*

*f) gegenstandslos (auf die Frage "Wie haben die Erwerber vom Projekt Kenntnis erlangt?)*

*g) die Erwerber nehmen auf die Gestaltung des Gebäudes umfassenden Einfluss*

*h) Baupläne liegen bei*

*i) um Baubewilligung haben angesucht: Bw. und ihr Ehegatte*

*j) Verhandlungsschriften liegen bei*

*k) die Baubewilligung wurden der Bw. und ihrem Ehegatten erteilt*

*l) eine Benützungsbewilligung liegt noch nicht vor*

*Ad 2*

*a) die Erwerber sind den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet; in der Beilage wird der Vertrag mit der C-AG übermittelt*

*b) die Rechnung wurden an die Bw. und ihrem Ehegatten gelegt*

*c) siehe Beilage (auf die Frage: Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen)*

*d) Treuhand- und Werkverträge existieren nicht*

*e) seitens C-AG wurde ein Preis garantiert, die übrigen Professionisten wurden ohne Preis vergeben (auf die Frage: Wurde für die Errichtung (Sanierung) ein Fixpreis vereinbart?)*

*f) Die Rechnungslegung durch die Unternehmer erfolgte direkt an die Erwerber*

*g) die Rechnungen der Professionisten wurde durch Eigenmittel und Fremdmittel finanziert*

*i) entfällt (auf die Frage: Aufschlüsselung der Gesamtbaukosten je Wohneinheit)*

*Ad 3*

*a) die Miteigentümer kennen sich privat*

*b) gegenstandslos, fand nicht statt (auf die Frage: Wie fand eine eventuelle "Vermittlung" zwecks Zustandekommen einer Personenmehrheit zwecks Wohnhausbau statt?)*

*c) es gibt keine diesbezüglichen Angebote, keine Verpflichtungen zum Abschluss künftiger Verträge (auf die Frage: Wann und von wem wurden Angebote zum Erwerb von Miteigentum gemacht? Welche Verpflichtungen zum Abschluss welcher zukünftiger Verträge waren damit verbunden?)*

*d) nein (auf die Frage: Wurde ein auf die Errichtung bzw. Planung des gegenständlichen Projektes gemeinsamer Beschluss gefasst? Wann wurde er gefasst?)*

*e) gegenstandslos (auf die Frage: Bitte Vorlage aller Gründungsversammlungs- und sonstiger Versammlungsprotokolle und Beschlüsse)*

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2004 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. von einer Bemessungsgrundlage von € 79.434,42 (Kaufpreis € 23.890,92 und "sonstige Leistungen" € 55.543,50) die Grunderwerbsteuer fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass beim Erwerb des 1/2 Liegenschaftsanteiles (bzw. je 1/4 Anteiles) das Grundstück und die Hälfte des Doppelhauses im Blickpunkt gestanden seien. Daher sei von Grund- und Baukosten die Grunderwerbsteuer vorzuschreiben gewesen (siehe dazu auch Seite 5 des Werkvertrages, letzter Absatz).

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde gerügt, dass der Bescheidebegründung keine ausreichende Ermittlung des wahren Sachverhaltes zugrunde liege und der rechtlichen Beurteilung nicht gefolgt werden könne. Es werde die Festsetzung der Grunderwerbsteuer bezogen auf den Kaufpreis des Grundstückes ohne Berücksichtigung des Gebäudes beantragt.

Zu einem Vorhalt des Finanzamtes vom 18. Februar 2004 gab der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 4. März 2004 eine Stellungnahme ab, in der ausführlich dargelegt wurde, weshalb kein Vertragsgeflecht gegeben sei und der Erwerb des Grundstückes unabhängig vom Abschluss eines Werkvertrages mit der C-AG gewesen sei. Dazu wurden dem Finanzamt noch folgende Unterlagen (in Kopie) übermittelt:

- Kaufvertrag/Werkvertrag der Bw. und ihres Ehegatten mit der C-AG, datiert mit 12. Mai 2003 und einem Eingangsstempel "eingelangt Auftragsbearbeitung 13. Mai 2003"
- Auftragsannahme der C-AG vom 23. Mai 2005
- Bauherrn-Merkblatt für Fertighäuser
- Durchführungsbestätigung der X-Bank vom 30. Mai 2003 über Überweisung eines Betrages von € 3.000,00 an die C-AG
- Bankgarantie der X-Bank zugunsten der C-AG vom 3. Juli 2003
- Kaufantrag der Bw und ihres Ehegatten an die E-GmbH vom 11. Juli 2003 über die Lieferung eines Fertiggellers

Die Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt und in einem (auch der Bw. übersandten) Beiblatt

ausgeführt, dass die C-AG die Bw. an einen bestimmten Kaufvertragsserrichter binden habe können und, weil die zunächst vorgelegte Kopie kein Datum enthalte, die begründete Vermutung bestehe, dass der Kauf/Werkvertrag nachträglich datiert und vor Errichtung des Kaufvertrages über den Liegenschaftsanteil unterschrieben worden sei. Die C-AG habe die Montage vom Verkauf des Gesamtprojektes (aller geplanten Häuser) abhängig machen können. Dem Kauf/Werkvertrag sei außerdem ein Lageplan des Gesamtprojektes beigelegt. Aufgrund der o.a. Umstände sei das Finanzamt zum Schluss gekommen, dass der gegenständliche Erwerbsvorgang unter zwingender Einbeziehung in ein Gesamtprojekt auf den Grundstücksanteil samt zu errichtendem Hausanteil gerichtet gewesen sei.

Zu diesen Anmerkungen des Finanzamtes im Beiblatt gab der steuerliche Vertreter die Bw. mit Schreiben vom 15. März 2004 noch eine ergänzende Stellungnahmen ab in der ua. ausgeführt wurde, dass die Existenz zweier Vertragskopien dadurch bedingt sei, dass nach Fixierung über den Vertragsinhalt, dies entspricht dem Zeitpunkt der Unterschrift des Vertrages, noch einige Details offen gewesen seien. Dies seien die Inanspruchnahme der Terminaktion (Preisnachlass und Küche) sowie die Baumeisterarbeiten (Keller) gewesen. Nach einigen Tagen hätten sich die Bw. und ihr Ehegatte entschieden, beide Themen wie in der der Behörde vorliegenden unterschriebenen und datierten Vertragskopie ausgeführt, in Anspruch zu nehmen. Der bereits unterschriebene Vertrag sei daher in diesem Zeitpunkt datiert und an die Fa. C. geschickt worden und von dieser angenommen worden. Erst zu diesem Zeitpunkt sei ein bindender Vertrag entstanden. Aus diesem von der Behörde zitierten Sachverhalt abzuleiten, dass der Vertrag nachträglich, dh nach Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück, datiert worden sei, sei weder tragfähig begründet noch zwingend und stelle eine bloße Mutmaßung dar. Als Zeuge stehe der Vertreter von C. zur Verfügung. Die Bw. und ihr Ehegatte seien nicht an die Fa. C. gebunden gewesen. Sie hätten vielmehr nach reiflicher Prüfung der verschiedenen Angebote die Fa. C. ausgewählt, weil diese das beste Preis/Leistungsverhältnis gehabt hätte. Sie hätten sich vor und nach dem Liegenschaftsverkauf eine Reihe von Fertigteilhäusern angesehen und insbesondere auch nach Grundstückskauf Gespräche über die Errichtung eins Baumeisterhauses geführt. Am Rande sei erwähnt, dass der Käufer der zweiten Liegenschaftshälfte vom Finanzamt als Bauherr behandelt worden sei.

Beweis wurde vom unabhängiger Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht in den Bauakt der Gemeinde H, in den Bemessungsakt des Finanzamt betreffend den Erwerb der zweiten Liegenschaftshälfte durch Herrn MD (insbesondere Beantwortung des Fragenkataloges durch Herrn MD vom 3. Mai 2004), Befragung der Bw. und ihres Ehegatten beim Erörterungstermin vom 26. Juli 2006 (siehe die darüber errichtete Niederschrift), schriftliche Zeugenbefragungen des Herrn X und des Herrn Dr. Y sowie eine persönliche Einvernahme des Herrn B.

Bei seiner Einvernahme am 23. August 2006 (siehe die darüber errichtete Niederschrift) überreichte Herr B Kopien der Vollmacht an Herrn X vom 7. Februar 2003 und der mit Herrn X geschlossenen Vereinbarung vom 10. Februar 2003. Herr B betonte, dass er bei den Gesprächen mit den Käufern nie dabei gewesen sei und die Verkaufsverhandlungen nur durch Herrn X geführt worden seien. Er habe letztendlich die Vereinbarung vom 10. Februar 2003 getroffen, weil ihm nur wichtig gewesen sei, dass er € 30.000,00 für den Grund bekommt und sei er damit einverstanden gewesen, dass der € 30.000,00 übersteigende Teil des Kaufpreises Herrn X zukommt. Herr X habe ihm eine Visitenkarte gegeben, aus der hervorging, dass Herr X bei der Firma C. arbeitet. Er wisse aber nicht, ob er sonst wüsste, dass Herr X für C. tätig ist. Ob Herr X den Kaufvertrag auch unterzeichnet hätte, wenn kein Werkvertrag über ein C-Haus abgeschlossen worden wäre, könne er nicht sagen, weil er bei den Gesprächen mit den Käufern nicht dabei war.

In Beantwortung der an Herrn X gerichteten Fragen langte am 14. September 2006 beim unabhängigen Finanzsenat ein nicht unterzeichnetes Schreiben ein, dass Herrn X als Absender nennt. Dieses Schreiben hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"Die Herren A. und B. haben mich mit dem Verkauf ihrer Liegenschaft beauftragt. Nach meiner Erinnerung gab es - wie üblich - nur eine mündliche Vereinbarung und auch nach Durchsicht meiner Unterlagen, welche von mir allerdings nach erfolgtem Verkauf auch nicht mehr benötigt wurden, konnte ich kein derartiges Schriftstück auffinden. Wobei die bezug habende schriftliche Vollmacht beim zuständigen Grundbuchsgericht im Original aufliegt.*

*Zwischen den Verkäufern und der Firma C. sind keinerlei Absprachen getroffen worden. In dieser Zeit war ich zwar als selbstständiger Handelsvertreter bei der Firma C. tätig, doch stand diese Tätigkeit nie in irgendeinem Zusammenhang mit dem Verkauf des Grundstücks.*

*Das Grundstück wurde in keiner Weise beworben, da ich von den Käufern direkt angesprochen wurde und sich somit jegliche Werbung erübrigte.*

*Für den Verkauf des Hauses habe ich von der Firma C. eine Provision in Höhe von € 7.142,70 inkl. USt. erhalten. Am Verkauf der Liegenschaft habe ich in diesem speziellen Fall vom damals äußerst günstigen Wechselkurs des Euro zum Dollar profitiert.*

*Dipl.Ing. wurde von mir beauftragt und auch bezahlt*

*Es wurden keinerlei Vorplanungen getätigt. Die Käufer bestellten das Haus - wie üblich - aus dem Katalog.*

*Der Kauf des Grundstücks war in keiner Weise mit dem Abschluss eines Werkvertrages bedingt oder verbunden. Vielmehr war es so, dass sich die Käufer nach sorgfältiger Überprüfung mehrerer Angebote und aufgrund der Tatsache, dass sich in ihrem Bekanntenkreis bereits zufriedene C. Kunden befanden, von selbst für ein C-Haus entschieden haben, was von mir natürlich begrüßt, jedoch in keiner Weise gefordert wurde.*

*Es gab keinerlei Bindung der Käufer an ein bestimmtes Projekt oder an Vorplanungen.*

*Leider kann ich nicht genau sagen wann mir das Angebot übergeben wurde, da ich diesbezüglich keine Unterlagen mehr auffinden konnte.*

*In jedem Fall wäre der Kaufvertrag auch zustande gekommen, wenn nicht die Firma C. beauftragt worden wäre."*

Mit diesem Schreiben wurden dem unabhängigen Finanzsenat außerdem die Honorarnote des Herrn Dipl.Ing. vom 1. April 2003 und die Provisionsaufstellung der C-AG vom 4. Dezember 2003 übermittelt.

In Beantwortung der an Herrn Dr. Y gerichteten Fragen übermittelt die Rechtsanwaltskanzlei Dr. G & Dr. Y dem unabhängigen Finanzsenat per E-Mail am 25. September 2006 ein Schreiben, in dem lediglich mitgeteilt wurde, dass der gegenständliche Kaufvertrag von Herrn Dr. Y für Herrn A in seiner Eigenschaft als berufsmäßiger Parteienvertreter unterfertigt worden sei und er daher hinsichtlich aller Informationen, welche im Zusammenhang mit diesem Kaufvertrag stehen, der anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht unterliege. Eine Kontaktaufnahme mit Herrn A, welcher nach seinem Wissenstand zuletzt in den USA aufhaltig gewesen sei, sei erfolglos geblieben und sei eine Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht nicht eingelangt.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2006 übermittelte der unabhängige Finanzsenat sowohl der Bw. als auch dem Finanzamt Kopien der seit dem Erörterungstermin erhaltenen Unterlagen und der aufgenommenen Niederschrift. Beiden Parteien wurde außerdem mitgeteilt, wie sich die Sach- und Rechtslage für den unabhängigen Finanzsenat darstellt und wurde dem Finanzamt mit der Gelegenheit zur Stellungnahme auch mit der Durchführung der nach Ansicht des Finanzamtes noch erforderlichen Ermittlungen beauftragt.

Das Finanzamt richtet noch eine Anfrage an die C-AG und teilte diese dem Finanzamt mit Schreiben vom 20. November 2006 mit, dass Herr X mit der C-AG gemäß Vertrag vom 8. Oktober 1997 als Handelsvertreter für ihre Produkte in Geschäftsverbindung gestanden sei und dieser Vertrag per 30. November 2005 aufgelöst worden sei. Gemäß den vertraglichen Verpflichtungen sei es Herrn X untersagt gewesen, für andere Unternehmungen im Bereich sämtlicher Erzeugnisse ihres Unternehmens tätig zu sein. In diesem Sinne sei es ihm vertraglich nicht möglich gewesen, für andere Fertighausfirmen als Verkäufer tätig zu sein.

In einer Stellungnahme vom 11. Dezember 2006 führte das Finanzamt ua. noch aus, dass Herr X auf Grund der Vereinbarung mit Herrn B vom 10. Februar 2003 habe bestimmen können, an wen und zu welchem Preis das Grundstück verkauft werde. Zu diesem Zeitpunkt sei Herr X als Handelsvertreter der C-AG tätig gewesen und sei es ihm vertraglich untersagt gewesen, für andere Unternehmen im Bereich sämtlicher Erzeugnisse der Fa. C. tätig zu sein. Herr X hätte auf Grund der Vereinbarung mit Herrn B. zwar das Grundstück allein weiter verkaufen können, jedoch zeige die Beauftragung eines Geometers am 17. März 2003, also vor Abschluss des Liegenschafts Kaufvertrages, dass seine Absicht gewesen sei, den zukünftigen Käufern ein Grundstück mit einem zu errichtenden Doppelwohnhaus zu verkaufen, um für ihn den maximalen Ertrag aus dem Rechtsgeschäft zu bewirken. Herr X

hätte wohl nicht wenige Tage vor Abschluss des Kaufvertrages auf seine Kosten den Auftrag zur Erstellung eines Lageplanes betreffend Parifizierung und Nutzflächenaufstellung für top 1 und top 2 erteilt, wenn er nicht auch den Abschluss eines Werkvertrages für ein Doppelwohnhaus im Blickpunkt gehabt hätte. Wenn Herr X behauptete, seine Tätigkeit bei der C-AG stehe in keinem Zusammenhang mit dem Verkauf des Grundstückes, widerspreche dies den üblichen wirtschaftlichen Gepflogenheiten. Da Herr X ausschließlich Produkte der C. habe vermitteln können, sei die Bindung der Bw. an diese Firma gegeben gewesen. Zu welchem Zeitpunkt der undatierte Werkvertrag unterschrieben worden sei, könne nicht festgestellt werden, jedoch wäre der Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses betreffend das Grundstück durchaus denkbar, sozusagen zur Ansicherung für Herrn X. So wie die Bw. ausführe, dass der undatierte Werkvertrag nur 2-3 Tage vor dem datierten Vertrag unterfertigt worden sei, werde vom Finanzamt bezweifelt; ebenso dass Herr X das Grundstück auch ohne Abschluss eines Werkvertrages an die Bw. verkauft hätte. Herr X allein habe bestimmen können, an wen er das Grundstück verkauft. Aus wirtschaftlichen Überlegungen hätte er das Grundstück mit Sicherheit nur an Erwerber verkauft, die den Abschluss eines Werkvertrages über ein Einfamilienhaus, Doppelwohnhaus oder Reihenhäuser (je nach Größe des Grundstückes) zustimmten. Dies zeige auch eine Abfrage des Finanzamtes nach Rechtsvorgängen, an denen Herr X als Verkäufer beteiligt gewesen sei. Es hätten einige Grundstückserwerbe und anschließende Verkäufe ermittelt werden. Dabei würden jedoch nicht jene Fälle aufscheinen, wo das Grundstück Herrn X "an die Hand" gegeben worden seien. Diese seien scheinbar dem Finanzamt nicht angezeigt worden. Bei all den ermittelten Erwerbsvorgängen sei Rechtsanwalt Dr. RA mit der Abwicklung des Rechtsgeschäftes befasst gewesen. Dass der Rechtsanwalt auch der Bw. bekannt gewesen sei, werde nicht bezweifelt, aber wie aus der Vielzahl der Fälle geschlossen werden könne, sei er der Rechtsvertreter des Herrn X gewesen und der Treuhänder bei all seinen Geschäftsabwicklungen mit der Fa. C.. Bei 3 vom Finanzamt ermittelten Fällen, in denen Grundstücke von Herrn X verkauft worden seien, sei es ebenfalls zur Errichtung von Wohneinheiten durch die C-AG (zweimal in Form von Reihenhäusern, einmal Errichtung eines Doppelwohnhauses) gekommen. Weitere Erhebungen bzw. Überprüfungen zu den obigen Feststellungen seien eingeleitet worden. Laut telefonischer Auskunft des Finanzamtes Baden, bei dem Herr X erfasst sei, seien die Erträge aus Buchhandel (Büchernest), Handelsagentur und Grundstücksvermittlung in einer Summe angeführt, sodass der Einzelfall nicht festgestellt werden könne. Wie der unabhängiger Finanzsenat in der rechtlichen Beurteilung unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis v. 18.6.2001, 2001/16/0437 ausführe, bestehe zwischen dem Erwerb eines Fertighauses und eines gleichzeitig angebotenen geeigneten Grundstückes für die Aufstellung dieses Hauses ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang, wenn die Bw. die Absicht hatten ein Fertighaus zu



erwerben und vom Vermittler des Werkvertrages gleichzeitig ein ihm wirtschaftlich gehöriges Grundstück angeboten wird. In diesem Fall sei auch der Werkvertrag in den Grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen. Der Erwerb des Fertighauses und der Erwerb des Grundstückes stünden in einem derartig engen sachlichen Zusammenhang, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben sei. Das Finanzamt beantrage daher, die Berufung abzuweisen.

Über telefonische Nachfrage gab das Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat am 12. Februar 2007 bekannt, dass die in der Stellungnahme angekündigten weiteren Ermittlungen sich auf die anderen dort genannten Fälle beziehen und dem Finanzamt für den vorliegenden Fall im Hinblick auf die bereits getätigten Ermittlungen die Durchführung weiterer Erhebungen (zB durch persönliche Einvernahme des Herrn X) nicht zielführend erscheine.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens wird folgender **Sachverhalt** als erwiesen angenommen:

Herr B und Herr A waren auf Grund von Einantwortungsurkunden vom 9. Juli 1979 bzw. 2. Juli 2001 jeweils zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ-X (ADR). Auf dem Grundstück befand sich ein kleines abbruchreifes Gartenhäuschen. Durch einen Bekannten des Herrn A erfuhr Herr X, dass Herr B und Herr A die Liegenschaft verkaufen wollten und wandte sich Herr X in der Folge an die Verkäufer (bzw. an die rechtsfreundliche Vertretung des Herrn A). Herr A hat Herrn Rechtsanwalt Dr. Y mit der Abwicklung des Verkaufes der Liegenschaft beauftragt, weil er in den USA wohnhaft ist.

Herr X war von 8. Oktober 1997 bis 30. November 2005 für die C-AG als Handelsvertreter tätig und war es ihm vertraglich untersagt, auch für andere Fertighausfirmen als Verkäufer tätig zu sein.

In diesem Zeitraum erzielte Herr X nicht nur Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Handelsvertreter für die C-AG, sondern auch aus der Vermittlung von Grundstücken.

Bei den Gesprächen des Herrn X mit Herrn B über den Verkauf der Liegenschaft ist Herr X im eigenen Namen und nicht im Namen der C-AG aufgetreten. Herr X hat Herrn B lediglich eine Visitenkarte gegeben, aus der hervorging, dass Herr X bei der Firma C. arbeitet. Herr B erklärte sich schließlich damit einverstanden, dass er für seinen Liegenschaftsanteil € 30.000,00 bekommt und ein € 30.000,00 übersteigender Teil des Kaufpreises Herrn X zukommt. Alle mit der besseren Verwertung des Grundstückes im Zusammenhang stehenden Kosten (wie zB Vermessungskosten) waren von Herrn X zu tragen. Am 7. Februar 2003 erteilte Herr B Herrn X eine notariell beglaubigte Vollmacht mit – auszugsweise – folgendem Inhalt:

*"Herr B bevollmächtigt hiermit, insbesondere unter Beachtung der Bestimmung des § 31 Grundbuchgesetz Herrn X , ..., die oben genannte Liegenschaft zur Gänze oder in Teilen an wen immer im Kaufwege zu veräußern, das Entgelt und die sonstigen Vertragsbestimmungen, insbesondere bezüglich Übergabe und Übernahme des bezeichneten Grundstückes zu vereinbaren, die schriftlichen Verträge im Vollmachtsnamen von Herrn B zu schließen und zu fertigen und diese nötigenfalls wiederum aufzuheben und rückabzuwickeln, die aus solchen Rechtsgeschäften flüssig werdenden Beträge in Empfang zu nehmen und hierüber rechtsgültig zu quittieren, sämtliche grundbücherliche Eingaben, auch Ansuchen um grundbücherliche Anmerkung der Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung zu fertigen und anzubringen, Einverleibungsbewilligungen zu erteilen, Zustellungen aller Art, insbesondere von Grundbuchbeschlüssen entgegen zu nehmen, Ansuchen an Baubehörden, insbesondere auf Bewirkung der Bauplatzzerklärung und Ansuchen hinsichtlich der Erteilung von Baubewilligungen zu stellen, zu unterfertigen und Entscheidungen der Baubehörde gegebenenfalls anzufechten, Teilungen des Grundstückes vorzunehmen und überhaupt alles vorzukehren, was für diese Rechtsangelegenheiten für nötig und nützlich erachtet wird."*

Am 10. Februar 2003 schlossen Herr X und Herr B eine Vereinbarung, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

*"Herr B ist zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ-X..*

*Herr X verfügt über die Möglichkeit, das oben bezeichnete Grundstück innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einer Verwertung zuzuführen, und wird sich um den Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft, in Entsprechung der ihm von dem Liegenschaftseigentümer gesondert erteilten Verkaufsvollmacht, bemühen.*

*Ausdrücklich festgehalten wird, daß Herr B aus der Verwertung des gegenständlichen Grundstückes durch Herrn X ein Betrag von genau € 30.000,- zuzufließen hat; dies völlig unabhängig von jenem Verkaufspreis, der bei der Verwertung der Liegenschaft tatsächlich erzielt werden kann.*

*Die rechtliche Umsetzung des Verkaufes des gegenständlichen Grundstückes wird durch Herrn Mag. RA., Rechtsanwalt, ..., erfolgen. Die Vergebühnung dieser Vereinbarung und Überprüfung, ob diese Vereinbarung der Finanzbehörde anzuzeigen ist, wird von der steuerrechtlichen Vertretung der Vertragsparteien vorgenommen.*

*Herr B wird sämtliche Erklärungen abgeben, Handlungen vornehmen und Unterschriften leisten, welche zur Verwertung des Grundstückes notwendig und förderlich sind."*

Das gegenständliche Grundstück wurde nicht über Zeitungsinsertate annonciert oder sonst aktiv beworben. Das Grundstück befindet sich in einer bestehenden Wohnsiedlung, mit Wohnhäusern unterschiedlichster Baujahre und wurde keines der benachbarten Grundstücke zeitgleich zum Verkauf angeboten oder zeitgleich mit einem Doppelwohnhaus, Reihenhause oder Einfamilienhaus von der C-AG bebaut.

Die Bw. und ihr Ehegatte suchten seit Herbst 2002 in der näheren Umgebung von S nach einem Grundstück. Die Suche konzentrierte sich auf diese Gegend, weil die Bw. in S bei der X-Bank beschäftigt ist. Im Jänner/Februar 2003 haben die Bw. verschiedene Grundstücke in der Umgebung von S besichtigt.

Die Bw. und ihr Ehegatte waren schon seit längerem (über die Schwester der Bw.) mit der Familie D befreundet und haben sowohl jede Familie für sich als auch beide Familien gemeinsam nach einem Grundstück in der Umgebung von S gesucht. In dieser Zeit waren

beide Familien mehrmals in der "Blauen Lagune" um Fertigteilhäuser anzuschauen und Prospekte verschiedener Anbieter zu sammeln, darunter auch Häuser und Kataloge der C-AG.

Ein Geschäftspartner machte die Bw. darauf aufmerksam, dass Herr X ein guter Ansprechpartner für die Suche nach einem Grundstück ist und hat deshalb die Bw. Herrn X angerufen. Herr X nannte ihr die Adresse des gegenständlichen Grundstückes in H und haben die Bw. und ihr Ehegatte das Grundstück zunächst alleine besichtigt. Dabei war ihnen von vorneherein klar, dass das auf der Liegenschaft befindliche Gartenhäuschen abbruchreif war. Die persönlichen Besprechungen über den Kaufpreis und das Bestehen von Lasten sind nur mit Herrn X erfolgt. In die Verkaufsverhandlungen waren die Eigentümer des Grundstückes nicht eingebunden und ist es nie zu einem persönlichen Kontakt zwischen den Verkäufern und der Bw. gekommen. Im Zuge der Verkaufsgespräche über das Grundstück erwähnte Herr X, dass er Verkaufsberater bei der Firma C. ist. Bei den Verkaufsverhandlungen über das Grundstück trat er jedoch nicht im Namen der C-AG in Erscheinung.

Nach dem die Bw. von Herrn X erfahren hatten, dass das gegenständliche Grundstück zum Verkauf steht, haben sie die Familie D darüber informiert, damit diese auch das Grundstück besichtigen und ihre Entscheidung treffen konnten. Alleine war den Bw. das Grundstück zu teuer und erschien es ihnen von Vorteil, wenn man die späteren Nachbarn schon gut kennt.

Nachdem sie vom Grundstück im Himberg erfahren hatten, waren die Bw. und die Familie D abwechselnd mehrmals in der "Blauen Lagune" um Preislisten und Informationen über Doppelhäuser von verschiedenen Fertighausanbietern einzuholen. Im März 2003 entschieden sich die Bw. gemeinsam mit der Familie D, das gegenständliche Grundstück zu erwerben und ein Doppelwohnhaus zu errichten. Die Entscheidung, welche Firma mit der Errichtung eines Doppelhauses beauftragt werden soll und um welchen Haustyp es sich handeln soll (zB Baumeisterhaus oder Fertigteilhaus) war im damaligen Zeitpunkt noch offen.

Am 17. März 2003 beauftragte Herr X Herrn Dipl.Ing. mit Vermessungsarbeiten und wurde von Herrn Dipl.Ing. ein Lage- und Höhenplan sowie ein Parifizierungsplan betreffend das gegenständliche Grundstück erstellt. Die Kosten hierfür in Höhe von € 1.440,00 wurden von Herrn X getragen.

Am 28. März 2003 unterzeichneten die Bw., ihr Ehegatte und Herr X (als Vertreter des Herrn B) den von Herrn Rechtsanwalt Mag. RA. errichteten Kaufvertrag über einen Hälfteanteil des gegenständlichen Grundstückes. Am 24. April 2003 unterzeichnete Herr Dr. Y den Kaufvertrag für Herrn A. Als Kaufpreis wurde für die halbe Liegenschaft ein Betrag von € 47.781,84 vereinbart, der beim Vertragsverfasser als Treuhänder erlegt wurde. In Punkt II. Abs. 2 des Kaufvertrages wurde festgelegt, dass vom Kaufpreis ein Betrag in Euro, der wertmäßig dem Betrag von \$ 22.500,00 entspricht, an Herrn A (vertreten durch Dr. Y) auszuzahlen ist. Als

Stichtag für die Umrechnung des Betrages von US-Dollar in Euro wurde der Tag der Unterfertigung des Kaufvertrages festgelegt.

Zum 24. April 2003 betrug der Umrechnungskurs des Euro zum Dollar 1:1,1008. sodass Herrn A vom Gesamtkaufpreis von € 47.781,84 ein Betrag in Höhe von € 20.439,68 zukam. Der restliche Kaufpreis sollte laut Kaufvertrag Herrn B (vertreten durch X) zukommen. Auf Grund der Vereinbarung vom 10. Februar 2003 leitete Herr X von dem für Herrn B erhaltenen Teil des Kaufpreises einen Teilbetrag von € 15.000,00 weiter und verblieb ihm der Restbetrag in Höhe von € 12.342,16.

Im Punkt VI. des Kaufvertrages wurde ausdrücklich festgelegt, dass neben diesem Kaufvertrag keine mündlichen Nebenabreden bestehen und allfällige frühere mündliche oder schriftliche Vereinbarungen mit Unterfertigung dieses Vertrages ihre Gültigkeit verlieren.

Im April 2003 wurden von der Bw. und ihrem Ehegatten sowie von der Familie D von verschiedenen Anbietern Angebote für "Baumeisterhäuser" und Fertigteilhäusern eingeholt. Die Entscheidung ein Doppelhaus der C-AG zu nehmen, fiel Ende April/Anfang Mai 2003 bei einem Besuch der Bw., ihres Ehegatten und der Familie D im Haus der Schwester der Bw., die auch ein C-Haus desselben Typs bewohnt. Die Unterlagen über das C-Haus hatten die Bw. und ihr Ehegatte auch in der "Blauen Lagune" erhalten und zwar nicht von Herrn X, sondern von einem anderen Verkaufsberater (der seinerzeit die Schwester der Bw. beraten hatte). Da die Bw. wussten, dass Herr X auch für die Firma C. tätig ist und sie ihn durch die Gespräche über das Grundstück bereits kannten, wurden die Gespräche über die weiteren Details des C-Hauses mit Herrn X geführt. Die Bw., ihr Ehegatte und die Familie D waren überzeugt, dass sie auch einen anderen Anbieter wählen hätten können. Die Entscheidung für das C-Haus trafen sie wegen dem PreisLeistungsverhältnis, weil ihnen die Form des Hauses gefallen hat und weil die Schwester der Bw. mit der Qualität dieses Haustyps zufrieden war.

Anfang Mai 2003 unterzeichneten die Bw. und ihr Ehegatte eine undatierte Fassung des Werkvertrages mit der C-AG. Das Datum wurde noch freigelassen, weil noch einige Details offen waren (zB betreffend die Küche und Rollläden) und verblieb die undatierte Fassung bei Herrn X. In dieser Fassung wurde ein Gesamtkaufpreis von € 111.087,00 ausgewiesen. Am 12. Mai 2003 wurde der Werkvertrag noch um einige Details sowie das Datum ergänzt und der Vertrag sodann von Herrn X an die Geschäftsleitung der C-AG weitergeleitet.

Am 23. Mai 2003 nahm die C-AG den Auftrag der Bw. zur Errichtung des C-Hauses an und bestätigte den Bw. mit Schreiben vom 23. Mai 2003 einen Gesamtkaufpreis von € 108.740,00.

Ebenfalls am 23. Mai 2003 nahm die C.-Fertighaus den Auftrag der Familie D an.

Am 30. Mai 2003 überwies die Bw. eine Anzahlung in Höhe von € 3.000,00 an die C-AG.

Am 8. Juli 2003 ersuchten die Bw. und ihr Ehegatte (für top 2) und die Familie D (für top 1) als Bauwerber um Erteilung einer Baubewilligung zur Errichtung eines Doppelhauses. Der angeschlossene Einreichplan trägt das Datum 2. Juli 2003.

Am 11. Juli 2003 erteilten die Bw. und ihr Ehegatte der E-GmbH den Auftrag zur Herstellung und Montage eines Fertiggellers zum Preis von € 37.757,11.

Am 20. August 2003 erteilte die Baubehörde der Bw. und ihrem Ehegatten sowie der Familie D die Abbruchbewilligung für den Altbestand und die Baubewilligung für die Errichtung eines Doppelhauses mit Einfriedung.

Nach einer Kostenaufstellung der C-AG per 25. August 2003 betrugen die Kosten für die Doppelhaushälfte der Bw. und ihres Ehegatten € 108.792,00.

Für den Auftrag der Bw. und ihres Ehegatten an die C-AG erhielt Herr X eine Provision in Höhe von € 7.142,70 (inklusive 20 % USt). In der Provisionsabrechnung der C-AG vom 4. Dezember 2003 werden als Basis für die Provision Kosten in Höhe von € 108.222,00 (für das Haus) sowie von € 6.315,00 (für Heizung) ausgewiesen.

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangte die Referentin auf Grund folgender

**Beweiswürdigung:**

Herr B sowie die Bw. und ihr Ehegatte erklärten übereinstimmend, dass keine persönliche Begegnung stattgefunden hat und dass sämtliche Verhandlungen der Erwerber über das Grundstück nur mit Herrn X erfolgt sind. Aus der von Herrn B vorgelegten Vollmacht sowie der Vereinbarung vom 10. Februar 2003 ergibt sich deutlich, dass Herr X auch rechtlich in der Lage war, die Konditionen für den Grundstücksverkauf festzulegen. Die Behauptung (in dem von Herrn X nicht unterschriebenen Schreiben), es habe nur eine mündliche Vereinbarung gegeben, ist durch die von Herrn B vorgelegten Unterlagen klar widerlegt und geben Anlass auch am Wahrheitsgehalt der übrigen Ausführungen in dem genannten Schreiben zu zweifeln. Im Gegensatz dazu machte Herr B gegenüber der Referentin einen äußerst glaubwürdigen Eindruck und bemüht, dem unabhängigen Finanzsenat alle ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen in Kopie zu überreichen. Er schilderte überzeugend, dass ihm nur der Erhalt eines Betrages von € 30.000,00 wichtig gewesen ist und er nicht mit weiteren Kosten belastet werden wollte. Offensichtlich war er deshalb damit einverstanden, dass ein Mehrerlös aus dem Verkauf der Liegenschaft, die Herr X durch auf dessen Kosten zu erfolgende Maßnahmen zur besseren Verwertung des Grundstückes (wie zB die Vermessung des Grundstückes) erzielen konnte, Herrn X zukommen sollte. Durch die Aussage des Herrn B und die von ihm vorgelegten Urkunden gelangte die Referentin zur Überzeugung, dass Herr X das Grundstück "fest in der Hand" hatte und er darüber bestimmen konnte, an wen und zu welchem Preis das Grundstück verkauft wird.

Aus Abfragen im Grundbuch und im Abgabensinformationssystem ergibt sich, dass der Erwerb und die Bebauung des gegenständlichen Grundstücks nicht Teil eines "Projektes" über die gleichzeitige Errichtung mehrer Wohnhäuser durch die Firma C. in H war. Da nur ein einzelnes Grundstück in einer bereits bestehenden Siedlung zum Verkauf stand, ist es für die Referentin nachvollziehbar, dass das Grundstück nicht per Inserat oder sonst wie aktiv beworben wurde. Die von der Bw. geschilderten Suche eines Grundstückes auch durch entsprechende Nachfrage bei Freunden, Kollegen und Geschäftspartnern ist eine durchaus übliche Vorgehensweise und entspricht es den allgemeinen Lebenserfahrungen, dass gerade einzelne Grundstücke in guter Lage und im Nahbereich von Wien auch mittels "Mundpropaganda" angeboten werden. Es wird daher davon ausgegangen, dass betreffend das gegenständliche Grundstück keine "Projektunterlagen" (wie beispielsweise Prospekte, Flugblätter oder Auftritte im Internet, wie sie bei größeren, von Fertighausfirmen initiierten Siedlungen üblich sind) existieren.

Ebenso entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass während der Phase der Grundstückssuche auch bereits von verschiedenen Fertigteilhausanbietern Prospekte und Informationen eingeholt werden, um die Gesamtkosten kalkulieren zu können.

Für die Referentin besteht kein Anlass an der Darstellung der Bw. und ihres Ehegatten zu zweifeln, dass sie mit der Familie D bereits vor dem Erwerb des Grundstückes befreundet waren und dass die beiden Familien nicht durch Vermittlung des Herrn X oder eines anderen Mitarbeiters der C-AG "zueinander gefunden" haben und dass beide Familien gemeinsam die Entscheidung über den Erwerb des gegenständlichen Grundstückes getroffen haben. Auch Herr D betonte in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 3. Mai 2004, dass sich die Erwerber bereits länger kannten und dass daher keine "Vermittlung der Miteigentümer" stattgefunden hat, sondern es sich um die "Errichtung eines Doppelhauses mit unserer Bekanntschaft" handelte.

Durch die vorliegenden objektivierbaren Beweismittel wird das Vorbringen der Bw., Herr X habe das Grundstück allein (ohne Fertigteilhaus) angeboten und die Verhandlungen und der Erwerb des Grundstückes wären vom späteren Abschluss eines Werkvertrages unabhängig gewesen, jedenfalls nicht widerlegt. Es liegt zwar auf der Hand, dass Herr X wegen seiner Provision daran interessiert war, nicht nur den Kaufvertrag über das Grundstück zu vermitteln, sondern die Erwerber auch zum Abschluss eines Werkvertrages mit der C-AG zu bewegen. Auf Grund der mit den Eigentümern der Liegenschaft getroffenen Vereinbarungen macht es aber für Herrn X wirtschaftlich auch einen Sinn, der Bw. und ihrem Ehegatten und Herrn D nur das Grundstück "zu verkaufen." Dies zeigt die nachfolgende Berechnung:

Kaufpreis für Liegenschaftshälfte der Bw. und ihres Ehegatten

47.781,84

davon an A (entspricht 22.500,00 US\$ per 24.4.2003)	- € 20.439,68
davon an B (lt. Vereinbarung vom 10.2.2003)	- € 15.000,00
1/2 Vermessungskosten	- 720,00

---

Betrag, der Herrn X für 1/2 Liegenschaft verblieb	11.622,16
---	-----------

Stellt man den insgesamt Herrn X aus dem Grundstücksverkauf verbliebenen Betrag von € 23.244,32 (€ 11.622,16 x 2) dem laut Provisionsabrechnung von der C-AG erhaltenen Betrag von € 7.142,70 (inklusive USt) gegenüber, so zeigt sich, dass die nach der Vermessung des Grundstückes gegebene bessere Verwertungsmöglichkeit (durch die Möglichkeit ein Grundstück an 2 Familien zu verkaufen wird wegen der im Regelfall begrenzten Finanzierungskapazität einer Familie in Summe ein höherer Kaufpreis erzielbar sein) sowie auf Grund des Verhandlungsgeschicks des Herrn X (durch die Vereinbarung mit den Verkäufern verblieb ihm der "Mehrerlös"), der Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück alleine für Herrn X auch lukrativ war.

Aus der Honorarnote des Herrn Dipl.Ing. vom 1. April 2003 ergibt sich, dass die Beauftragung mit Vermessungsarbeiten und der Ausfertigung eines Parifizierungsplanes am 17. März 2003 erfolgt ist. Dies ist rund eineinhalb Wochen vor Unterzeichnung des gegenständlichen Kaufvertrages durch die Bw., ihren Ehegatten und Herrn X am 28. März 2003. Diese zeitliche Nähe spricht zwar dafür, dass bei Auftragserteilung an Dipl.Ing. die Erwerber des Grundstückes bereits bekannt waren und dass deshalb bereits vor Abschluss des Kaufvertrages Vorplanungen für die Errichtung eines Doppelhauses auf dem gegenständlichen Grundstück getätigt wurden. Dies deckt sich auch mit dem Vorbringen der Bw., wonach bereits im März 2003 gemeinsam mit Familie D der Entschluss zum Grundstückankauf und für ein Doppelhaus getroffen wurde. Der gemeinsame Entschluss, dass ein Doppelhaus errichtet werden soll, sagt aber noch nichts darüber aus, dass bereits eine Bindung an einen bestimmten Anbieter eines Doppelhauses erfolgt ist. Aus dem erstellten Parifizierungsplan kann nicht abgeleitet werden, dass die Käufer bereits in diesem Zeitpunkt einen bestimmten Typ eines Doppelhauses (der von einem bestimmten Hersteller angeboten wird) im Auge gehabt hätten. Die im Parifizierungsplan (der dem Kaufvertrag als Beilage A angeschlossen ist) enthaltene "Nutzflächenaufstellung" von je 263 m<sup>2</sup> für top 1 und top 2, in Summe also 526 m<sup>2</sup>, entspricht lediglich dem Ausmaß des unbebauten Grundstückes von 526 m<sup>2</sup>. Aus der Erstellung dieses Parifizierungsplanes (an Hand des unbebauten Grundstückes) sowie den Vertragsbestimmungen in Punkt IV des Kaufvertrages über die künftige Begründung von Wohnungseigentum kann daher nicht geschlossen werden, dass der Abschluss des Kaufvertrages untrennbar mit dem Abschluss eines Werkvertrages mit der C-AG verknüpft gewesen wäre.

Auch die Auswahl des Herrn Rechtsanwalt Dr. RA als Vertragserrichter und Treuhänder, gibt letztendlich keinen Aufschluss darüber, ob die Erwerber bei Erwerb des Grundstückes über das "ob und wie" der Bebauung noch frei waren. Die in der Vereinbarung zwischen Herrn B und Herrn X getroffenen Vereinbarung vom 10. Februar 2003 spricht zwar dafür, dass Herrn Rechtsanwalt Dr. RA von Herrn X vorgeschlagen wurde. Dies steht aber nicht im Widerspruch zur Angabe der Bw., Herrn Rechtsanwalt Dr. RA aus ihrer beruflichen Tätigkeit bei der X-Bank zu kennen, aber nicht mehr sagen zu können, wer ihn vorgeschlagen hat. Auch wenn (wie vom Finanzamt beim Erörterungstermin bestätigt) Herr Rechtsanwalt Dr. RA häufig als Vertragserrichter bei Liegenschaftserwerben tätig ist, die im Zusammenhang mit "Projekten" der C-AG stehen bzw. (wie in der Stellungnahme vom Finanzamt betont) Herr Dr. RA alle ermittelten Verträge errichtet hat, bei denen Herr X als Vertragspartei beteiligt ist, so kann daraus nicht abgeleitet werden, dass auch im vorliegenden Fall ein "Projekt" vorgelegen ist, in das sich die Erwerber einbinden ließen. Dass die C-AG auch "Projekte" (Haus + Grund) anbieten, ist deutlich aus der Homepage der C-AG ([www.C..at](http://www.C..at) mit link zu xxxx) ersichtlich. Dies erklärt auch, weshalb im (formularmäßigen) Werkvertrag ein Hinweis auf die Grunderwerbsteuerpflicht von Grund- und Baukosten sowie auf den Grundstücksankauf enthalten ist. Die Tatsache, dass es "Projekte" der C-AG gibt, bei denen Grundstücke (bzw. Anteile davon) und Häuser gemeinsam zum Verkauf angeboten werden, die zeitliche Nähe der gegenständlichen Vertragsabschlüsse und die "Beteiligung" eines Verkaufsberaters der C-AG am Kaufvertragsabschluss betreffend das Grundstück stellen zwar gewichtige Indizien dafür dar, dass auch im vorliegenden Fall eine finale Verknüpfung zwischen dem Erwerb des Grundstückes und der Errichtung des Gebäudes bestand. Trotzdem ist es aber nicht ausgeschlossen, dass im konkret zu beurteilenden Einzelfall ein "atypischer" Geschehensablauf erfolgt ist.

Die Erklärung der Bw., dass im Werkvertrag Mag. RA als für den Ankauf des Grundstückes zuständig genannt wurde, weil die grundbücherliche Durchführung noch offen war (Treuhandaabwicklung des Kaufpreises, Anzeige der Grunderwerbsteuer etc) erscheint durchaus plausibel. Bei der Treuhandaabwicklung des Kaufpreises und der Anzeige des Erwerbsvorganges zur Grunderwerbsteuerbemessung handelt es sich zwar um Angelegenheiten, die mit dem Grundstückserwerb zusammenhängen und enthält damit der Werkvertrag Hinweise auf den Liegenschaftserwerb. Geht man allerdings davon aus, dass der Werkvertrag erst nach Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaft abgeschlossen wurde, so sagen auch diese Hinweise letztendlich nichts darüber aus, ob im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes durch die Bw. bereits eine Bindung an die C-AG gegeben war.

Die Vermutung des Finanzamtes, dass die undatierte Fassung des Werkvertrages bereits vor Abschluss des Kaufvertrages unterzeichnet worden sei, wurde von den der Bw. und ihrem



Ehegatten beim Erörterungstermin vehement bestritten. Die Angaben der Bw. und ihres Ehegatten, dass zwischen der Unterzeichnung der undatierten Fassung und dem 12. Mai 2003 nur zwei bis drei Tage (in denen noch Details überlegt wurden) verstrichen sind, konnte auch vom Finanzamt nicht widerlegt werden. Das Finanzamt führte selbst in der Stellungnahme aus, dass nicht festgestellt werden könne, zu welchem Zeitpunkt der undatierte Werkvertrag unterschrieben wurde. Gegen eine "Nachdatierung" des Werkvertrages spricht, dass die Kopie der undatierten Fassung des Werkvertrages von der Bw. und ihrem Ehegatten dem Finanzamt vorgelegt wurde. Hätten die Bw. und ihr Ehegatte die Tatsache, dass der Werkvertrag zunächst ohne Beisetzung eines Datums unterzeichnet wurde, der Abgabenbehörde gegenüber verschleiern wollen, so hätten sie konsequenterweise dem Finanzamt sogleich eine Kopie jener Fassung des Werkvertrages übersenden müssen, aus dem als Datum der Vertragsunterzeichnung der 12. Mai 2003 ausgewiesen ist. Diese Vorgehensweise bestätigt daher den von der Bw. und ihrem Ehegatten im Erörterungsgespräch gewonnen Eindruck, dass diese durchaus bemüht sind, den Geschehensablauf wahrheitsgemäß darzustellen.

Auf der datierten Fassung des Werkvertrages befindet sich der Eingangsstempel der C-AG mit 13. Mai 2003. Aus dem Annahmeschreiben der C-AG ergibt sich, dass das Anbot der Bw. und ihres Ehegatten jedenfalls erst am 23. Mai 2003 angenommen wurde. Nach Punkt 9 des Werkvertrages waren die Bw. und ihr Ehegatte an ihren Auftrag nur 14 Tage gebunden, was dagegen spricht, dass die Bw. und ihr Ehegatte bereits wesentlich früher ein verbindliches Anbot zum Abschluss eines Werkvertrages abgegeben haben. Auch die erste Anzahlung an die C-AG leistete die Bw. erst am 30. Mai 2003, sodass von einer Bindung der Bw. und ihres Ehegatten gegenüber der C-AG bereits im März oder April 2003 nicht ausgegangen werden kann. Die undatierte Fassung unterscheidet sich nur mehr geringfügig von der datierten Fassung und sind beispielsweise die "Gutschriften für Eigenleitungen" oder die Sonderausstattungen bereits in der undatierten Fassung betragsmäßig angeführt, weshalb die Darstellung der Bw., wonach zwischen der undatierten Unterzeichnung des Kauf/Werkvertrages und der Weiterleitung des Vertrages an die C-AG nur wenige Tage vergangen sind, die höhere Wahrscheinlichkeit für sich hat und wird daher davon ausgegangen, dass die (zunächst bei Herrn X verbliebene Fassung des) Angebotes von der Bw. und ihrem Ehegatten erst Anfang Mai 2003 unterzeichnet wurde.

Es liegen keine Schriftstücke vor, die eine Bindung der Erwerber beim Ankauf des Grundstücks an eine bestimmte Gebäudeerrichtung andeuten würden, noch bestehen konkrete Anhaltspunkte für eine entsprechende mündliche Nebenabrede beim Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück. Außerdem wurde in Punkt VI. des Kaufvertrages ausdrücklich festgehalten, dass neben dem Kaufvertrag keine mündlichen Nebenabreden bestehen und hätten allfällige frühere mündliche oder schriftliche Vereinbarungen mit

Unterfertigung des Kaufvertrages ihre Gültigkeit verloren. Der Kaufvertrag selber enthält jedenfalls keine Bestimmungen, wonach die Gültigkeit des Kaufvertrages vom Abschluss weiterer Verträge abhängig sein sollte.

Die Tatsache, dass Herr X vertraglich an die C-AG gebunden war und er kein "Konkurrenzprodukt" verkaufen hätte können, steht nicht im Widerspruch zu den Angaben der Bw., wonach sie und ihr Ehegatte bei Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaftshälfte noch gar nicht hinsichtlich der Gebäudeerrichtung gebunden waren und sie und die Familie D nach Abschluss des Liegenschafts Kaufvertrages Gespräche mit anderen Firmen über die Errichtung eines Doppelhauses geführt hätten. Nach den Angaben der Bw. fanden auch die Erstgespräche über das C-Haus nicht mit Herrn X, sondern mit einem anderen Verkaufsberater statt.

Aus der Auflistung des Finanzamtes, wonach es in drei weiteren Fällen bei denen Herr X am Verkauf des Grundstückes beteiligt war zur Errichtung von Wohnhäusern durch die C-AG gekommen ist, kann schon auf Grund der geringen Anzahl der Fälle nicht zwingend abgeleitet werden, dass zum Erwerb des Grundstückes von Herrn X nur solche Interessenten zugelassen wurden, die auch zum Abschluss eines Werkvertrages mit der C-AG bereit waren. Nach der telefonischen Auskunft des Wohnsitzfinanzamtes des Herrn X erzielte Herr X auch Einkünfte aus der Vermittlung von Grundstücken und ist es daher nachvollziehbar, dass Herr X Geschäfte über Liegenschaften, die für ihn auch ohne gleichzeitigem Abschluss eines Vertrages mit der C-AG lukrativ waren (bei denen ein Folgegeschäft von ihm zwar möglicherweise erhofft wurde) zum Abschluss gebracht hat.

Daraus, dass die verbindliche Auftragserteilung über das Gebäude wenige Wochen nach Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück erfolgte, folgt im vorliegenden Fall nicht, dass bereits vor Kaufvertragabschluss konkrete Vorplanungen über die Gebäudeerrichtung erfolgt sind. Bei Fertigteilhäusern existieren Kataloge und allgemein gehaltene Preislisten, sodass es nachvollziehbar ist, dass die Bw. und ihr Ehegatte nach ihrem gemeinsam mit der Familie D getroffenen Entschluss, ein Doppelhaus der C-AG errichten zu lassen, rasch auch die entsprechenden Werkverträge mit der C-AG abschließen konnten. Die Auswahl des Haustyps aus einem Katalog erklärt auch, weshalb nach Abschluss des Werkvertrages rasch Einreichpläne erstellt werden konnten und bedeutet diese zeitliche Abfolge im konkreten Fall nicht, dass vor Abschluss des Kaufvertrages bereits individuelle, auf das konkrete Grundstück abgestimmte, bautechnische Vorplanungen erfolgt sein müssen. Gegenüber der Baubehörde sind jedenfalls bereits die Bw. und ihr Ehegatte sowie die Familie D als Bauwerber aufgetreten.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass auf Grund der vorliegenden Beweismittel nicht festgestellt werden kann, dass die Bw. und ihr Ehegatte im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages über das Grundstück über das "ob" und "wie" der Gebäudeerrichtung bereits gebunden gewesen wären oder dass der Liegenschaftsanteil und die Doppelhaushälfte der C-AG Gegenstand eines einheitlichen Angebotes gewesen wären. Es liegen zwar einige gewichtige Indizien vor, die für einen inneren Konnex zwischen Grundstückserwerb und Gebäudeerrichtung sprechen (wie insbesondere die knappe zeitliche Abfolge und das finanzielle Interesse des Herrn X, der das Grundstück durch die mit den Liegenschaftseigentümern getroffene Vereinbarung "fest an der Hand" hatte, am Vertragsabschluss der Bw. mit der C-AG). Dem stehen aber die glaubwürdigen Darstellungen der Bw., wie sie, nach dem sie das Grundstück "gefunden" hatte, die Familie D - ohne Vermittlung von Herrn X oder der C-AG - zum gemeinsamen Grundstückserwerb gewinnen konnten und wie sie etwa 2 Monate später - im Haus der Schwester der Bw. - beschlossen haben, gemeinsam ein Doppelhaus durch die C-AG errichten zu lassen, gegenüber. Gerade dieser gemeinsame Beschluss der Miteigentümer über die Auswahl eines bestimmten Haustyps unterscheidet den vorliegenden Fall vom sonst üblichen Geschehensablauf bei so genannten "Bauherrnprojekten", bei denen die künftigen Bewohner eines Doppelhauses (oder Reihenhauses) durch Vermittlung eines "Organisators" zusammenkommen und bei dem jeder Erwerber nur für seinen Anteil an der Liegenschaft eine Entscheidung trifft. Nach Würdigung aller vorliegenden Beweismittel wird daher davon ausgegangen, dass sich die Bw. und die Verkäufer des Grundstücks (bzw. deren Vertreter) im Zeitpunkt des Grundstückskaufs weder rechtlich noch faktisch über die Bebauung einig waren und die Erwerber in ihrer Entscheidung, von welchem Anbieter sie ein Doppelhaus errichten lassen, noch frei waren.

Aus diesem Sachverhalt folgt für die **rechtliche Beurteilung** Folgendes:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG weiters auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

§ 1 Abs. 2 GrEStG hat einen selbständigen und - gegenüber den Tatbeständen im § 1 Abs. 1 GrEStG - subsidiären (Ersatz-)Tatbestand zum Inhalt. Diese Norm unterwirft Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer; sie lässt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz

zur formalrechtlichen des § 1 Abs. 1 GrEStG zu (Fellner, Grunderwerbsteuer, Kommentar, Rz 246 zu § 1, samt angeführter Rechtsprechung).

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der zwischen Herrn B und Herrn A als Verkäufer und der Bw. als Käuferin abgeschlossene Kaufvertrag besteuert. Dieses Rechtsgeschäft ist auf den Erwerb des Eigentums an einem Viertel des Grundstücks gerichtet und stellt daher einen Tatbestand iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 dar.

Ob daneben (durch die Vereinbarung zwischen Herrn B und Herrn X vom 10. Februar 2003) auch ein Vorgang iSd § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht wurde, ist nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides und somit nicht Sache der gegenständlichen Berufungsverfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat.

Ein allenfalls verwirklichter gesonderter Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 2 GrEStG zwischen den Verkäufern und Herrn X schließt aber nicht aus, dass bei Ermittlung der Gegenleistung für den durch den Kaufvertrag vom 28.3/24.4.2003 erfolgten Eigentumserwerbes der Bw. von Herrn B und Herrn A auch jene Leistungen einzubeziehen sind, die nicht den Verkäufern, sondern dritten Personen zugekommen sind.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 Z 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 (vgl. ua. VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246).

Wird von einem Organisator der Bebauung einer größeren Grundfläche mit Häusern einer bestimmten Haustype, ein Grundstück und die Errichtung eines Hauses "als Paket" angeboten und erfolgt sodann die Unterzeichnung des Kaufvertrages über Grund und Boden als auch den Werkvertrag über die Errichtung des Hauses in der selben Anwaltskanzlei, so ist Gegenstand des in Rede stehenden Erwerbsvorganges nach der klaren Zielsetzung der Parteien ein Grundstück mit einem bestimmten zu errichtenden Gebäude und sind die Aufwendungen für die Herstellung dieses Gebäudes in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. VwGH 30.4.1994, 97/16/0203).

War die Absicht der Beschwerdeführerin von vornherein auf den Erwerb eines Fertighauses, wie solche von verschiedenen Unternehmungen auf dem Markt mittels medialer Darstellungen und Musterhäusern angeboten werden, gerichtet und wurde dabei wurde ihr vom Vermittler des entsprechenden Werkvertrages zur Errichtung eines Fertighauses nach einem vorbestimmten Muster gleichzeitig auch ein - im Beschwerdefall dem Vermittler selbst gehöriges - geeignetes, aufgeschlossenes Grundstück angeboten, ergibt sich, dass zwischen dem Erwerb des Fertighauses und des für die Aufstellung des Fertighauses geeigneten Grundstücks ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang bestand. Ebenso wie in den Fällen, in denen der Erwerber an ein bereits fertig vorgegebenes Konzept der Bebauung des Grundstücks gebunden ist, so ist auch im Falle des Erwerbs eines Fertighauses zur Errichtung auf einem dazu bereit gestellten Grundstück davon auszugehen, dass auch der Werkvertrag in den Grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen ist. Gegenstand des im Beschwerdefall vorliegenden Erwerbsvorgangs war somit das mit einem bestimmten Fertighaus bebaute Grundstück. Der Erwerb des Fertighauses und der Erwerb des Grundstückes standen in einem derart engen sachlichen Zusammenhang, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben ist. Besonders verdeutlicht wird dies im Beschwerdefall durch den Umstand, dass die Beschwerdeführerin den Auftrag zur Errichtung des Fertighauses bereits vor der Errichtung der Urkunde über den Erwerb des Grundstücks erteilt hat (vgl. VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437).

Die Beteiligung an einem Bauverfahren als Partei spricht für die Bauherreneigenschaft. Daraus allein kann jedoch noch keine zwingende Schlussfolgerung abgeleitet werden, da sich der Bauherr grundsätzlich einer Hilfsperson bedienen kann, die für ihn alle Behördenschritte unternimmt (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213).

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Ein Bauwerber wird die Bauherreneigenschaft nicht schon 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).

Der Umstand, dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespalten worden ist, für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Ebenso wenig war entscheidend, dass in den Vertragsurkunden nicht aufeinander Bezug genommen worden ist, weil schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet war, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebautem Zustand erhalten werde (vgl. VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Die durch die Annahme eines einheitlichen --sowohl den Verkauf eines bestimmten Grundstücks als auch die Errichtung eines bestimmten Gebäudes umfassenden-- Angebots ausgelöste Indizwirkung für das Vorliegen eines engen sachlichen Zusammenhangs zwischen Kauf- und Bauvertrag im Sinne der Grundsätze zum einheitlichen Leistungsgegenstand gilt auch dann, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen auftreten. Ein einheitliches Angebot im vorgezeichneten Sinne kann auch dann gegeben sein, wenn die bis (annähernd) zur Baureife gediehene Vorplanung inhaltlich maßgebend von der Erwerberseite mit beeinflusst oder gar veranlasst worden ist (vgl. BFH 21.9.2005, II R 49/04).

Ein rechtlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht auch dann, wenn die Vereinbarungen - ohne eine ausdrückliche Verknüpfung - nach dem Willen der Parteien derart von einander abhängig sind, dass sie miteinander "stehen und fallen" (vgl. BFH 6.3.1991, II R 133/87).

Das Abgabenverfahren ist dadurch gekennzeichnet, dass einerseits die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit trifft (§ 115 BAO), andererseits aber der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu verhalten ist, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargelegten Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen (§ 138 BAO). Das österreichische Abgabenverfahren ist daher durch ein Zusammenspiel amtswegiger Ermittlung und Mitwirkung der Partei charakterisiert, wobei sich beide Teile in dem Bemühen zur Erforschung der materiellen Wahrheit zu ergänzen und gegenseitig zu unterstützen haben. Wo für beide Seiten die Grenze für dieses Bemühen liegt, lässt sich allerdings nicht allgemein, sondern nur im Einzelfall unter sorgfältiger Beachtung aller konkreten Umstände entscheiden (vgl. VwGH 27.9.1990, 89/16/0225 unter

Hinweis auf Schimetschek, Die Beweislast-Verteilung zwischen Steuerzahler und Behörde, ÖStWK 1987/32, A V/S 17).

Die Abgabenbehörde darf vom Steuerpflichtigen nicht unzumutbare Beweise fordern und an ihn ein - praktisch gesehen - kaum erfüllbares Verlangen nach Erbringung eines negativen Beweises richten (siehe Schimetschek, Die Beweislast-Verteilung zwischen Steuerzahler und Behörde, SWK 1987, A V 17).

Die Bw. ist im vorliegenden Fall ihren Mitwirkungspflichten nachgekommen, in dem sie die ihr zugänglichen Unterlagen betreffend den Kaufvertrag über das Grundstück und die Errichtung des C-Hauses der Abgabenbehörde vorgelegt hat und sie beim Erörterungstermin die an sie gerichteten Fragen umfassend beantwortet hat. Sie hat zur Untermauerung ihres Standpunktes weitere Beweismittel (nämlich die Einvernahme von Zeugen) angeboten und zu den Bedenken des Finanzamtes (die gegen eine Bauherrneigenschaft der Bw. sprechen) ausführlich Stellung genommen. Die Tatsache, dass bei Abschluss des Kaufvertrages über den Liegenschaftsanteil, keine Bindung gegenüber der C-AG gegeben war, stellt eine negative Tatsache dar, weshalb den Beweis für eine derartige Bindung nicht von der Abgabepflichtigen, sondern von der Abgabenbehörde zu erbringen gewesen wäre. Die bloße Vermutung des Finanzamtes, dass der Geschehensablauf anders war, als von der Bw. dargelegt (das Finanzamt führt in seiner Stellungnahme vom 11. Dezember 2006 selbst aus, dass nicht festgestellt werden könne, zu welchem Zeitpunkt der undatierte Werkvertrag unterschrieben wurde), reicht bei den vorliegenden Beweismitteln nicht aus, um den Erwerbern die Bauherrneigenschaft abzusprechen.

Im vorliegenden Fall hatte zwar Herr X das Grundstück "fest an der Hand" und wäre es ihm dadurch möglich gewesen, das Grundstück nur Personen anzubieten, die auch ein C-Haus erwerben. Tatsächlich ist aber im konkreten Fall der Bw. und ihrem Ehegatten kein einheitliches Anbot unterbreitet worden – dadurch unterscheidet sich der hier zu beurteilende Fall im Sachverhalt wesentlich vom Beschwerdefall zu VwGH 18.6.2001, 2001/16/0437 - und waren die Bw. und ihr Ehegatte in der Lage, das Grundstück zu erwerben, ohne sich zuvor hinsichtlich der Gebäudeerrichtung faktisch oder rechtlich zu binden. Die Gültigkeit des Kaufvertrages über das Grundstück wurde nicht davon abhängig gemacht, dass die Käufer einen Werkvertrag mit der C-AG abschließen werden. Es konnte nicht festgestellt werden, dass die Erwerber Herrn X bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaftshälfte ein Anbot über die Errichtung eines C-Hauses überreicht haben und damit eine faktische Bindung in Kauf genommen hätten. Eine rechtliche Bindung der Erwerber gegenüber der C-AG bestand jedenfalls erst mit der Annahme des Angebotes durch die C-AG am 23. Mai 2003 (insbesondere auch deshalb, weil die Bw. und ihr Ehegatte nach Punkt 9. des Werkvertrages an ein von ihnen abgegebenes Anbot nur 14 Tage gebunden waren). Im

vorliegenden Fall waren die Käufer im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages nicht an ein bestimmtes Bebauungskonzept gebunden – die Bw., ihr Ehegatte und die Familie D haben selber nach Erwerb der Liegenschaft um Baubewilligung angesucht - und sie konnten den weiteren Geschehensablauf – welche Firma wird wann und zu welchem Preis mit der Errichtung eines Wohnhaus beauftragt - selbst bestimmen. Die Erwerber waren im vorliegenden Fall im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags in ihrer Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahme gegenüber der Veräußererseite noch frei (die beiden befreundeten Familien hatten sich nur untereinander geeinigt, dass ein Doppelwohnhaus errichtet werden soll), weshalb Gegenstand des Erwerbsvorganges hier nur das Grundstück im unbebauten Zustand war und die Kosten für das C-Haus nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Es war daher der Berufung Folge zu geben und die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von € 23.890,92 = 836,18 festzusetzen.

Wien, am 28. Februar 2007