



GZ. RV/0219-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Christian Kurz, gegen den Bescheid vom 1. Februar 2001 des Finanzamtes Innsbruck betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Bericht vom 26. Jänner 2001 (eine Ablichtung des Prüfungsberichtes wurde dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin am 24. Jänner 2002 anlässlich dessen persönlicher Vorsprache nachweislich ausgehändigt) über das Ergebnis der gemäß § 151

Abs. 3 BAO erfolgten Prüfung der Aufzeichnungen bei der Fa. H & H I -P GmbH traf der Prüfer folgende auszugsweise wiedergegebene Feststellungen:

" Tz 1 Allgemeines

Über Kontakt des H. T., Fa. P & C , erstellte die Fa. M & W GmbH&CoKG, einen Kostenvoranschlag, der zur Bewerbung des Projektes durch die H & H I - P GmbH Verwendung fand. In der Folge wurden vier der sechs Grundstücke verkauft und durch die Fa M + W. GmbH&CoKG in Käuferauftrag auf Werkvertragsbasis bebaut. Die Baubescheide vom 12.2.1998 wurden sämtlich durch die Fa. H & H I - P GmbH mit Eingabe vom 2.12.1997 erwirkt.

Tz 2 Feststellungen

Betreffend die Erwerbe der im Zuge der Verkaufsverhandlung durch den Veräußerer H & H I - P GmbH parzellierten Liegenschaften in der EZ X GB T, GstNr. 1376/4,5,6,8 wird den jeweiligen Käufern die Bauherreneigenschaft nicht zuerkannt, da der betr. Baubescheid durch die Fa. H & H I - P GmbH erwirkt wurde und der Wille des Erwerbers auf Erhalt eines Grundstücks mit darauf erst zu errichtendem Bauwerk gemäß der bezüglichen Bewerbung und Verkaufsunterlagen des Veräußerers H & H I - P GmbH gerichtet war. Demnach ist aus steuerlicher Sicht die Bauherreneigenschaft der Grundstückserwerber zu verneinen, und sind in den betreffenden Fällen die Baukosten für die nachfolgende Bebauung durch die Fa. M & W GmbH&CoKG der Grunderwerbsteuer- Bemessungsgrundlage hinzuzuzählen."

Das Finanzamt nahm als Folge dieser Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 1. 2. 2001 das gegenüber der Bw. abgeschlossene Grunderwerbsteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und berücksichtigte im neuen Sachbescheid neben dem Grundstückspreis auch die Baukosten in der GrESt- Bemessungsgrundlage. Der Grunderwerbsteuerbescheid enthielt neben der Darlegung der neuen Bemessungsgrundlage bzw. der Steuerberechnung im Wesentlichen folgende Begründung:

"Betreffend den Erwerb der Liegenschaft in der EZ X, GB T, GstNr. 1376/6 vom Veräußerer H & H I - P. GmbH wird dem Erwerber die Bauherreneigenschaft nicht zuerkannt, da der betr. Baubescheid vom 12.2.1998 durch die Fa. H & H I -P. GmbH mit Eingabe vom 2.12.1997 erwirkt wurde und der Wille des Erwerbers auf Erhalt eines Grundstückes mit darauf erst zu errichtendem Bauwerk gemäß der bezüglichen Bewerbung und Verkaufsunterlagen des Veräußerers H & H I - P. GmbH gerichtet war. Demnach ist aus steuerlicher Sicht die Bauherreneigenschaft der Grundstückserwerber zu verneinen, und sind in den betreffenden Fällen die Baukosten für die nachfolgende Bebauung durch die Fa. M & W. GmbH& CoKG als zusätzliche Gegenleistung der Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage hinzuzuzählen".

Der Wiederaufnahmebescheid wurde damit begründet, dass sich aus diesen Feststellungen die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens ergeben würden.

Die gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den Grunderwerbsteuerbescheid erhobene gegenständliche Berufung brachte im Wesentlichen vor, der Grundstückserwerberin (= Bw.) komme entgegen der Ansicht des Finanzamtes aus den in der Berufungsbegründung dargelegten Umständen die Bauherreneigenschaft zu, weshalb die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage zu Unrecht erfolgt sei.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung stützte sich auf folgende Begründung:

"Der VwGH ist in ständiger Rechtsprechung der Auffassung, daß der Erwerber eines Grundstückes nur dann als Schaffender und somit als Bauherr anzusehen ist, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluß nehmen kann, das Baurisiko und das finanzielle Risiko zu tragen hat. Die Bauherreneigenschaft ist zu verneinen, wenn der Erwerber von vornherein in ein fertiges Planungs- Vertrags- und Finanzierungskonzept im Weg eines Vertragsgeflechtes eingebunden ist. Die Stellung eines Bauansuchens vor Abschluß des Kaufvertrages stellt iSd Rechtsprechung ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der "Bauherreneigenschaft" dar.

Das Projekt T.- G. 4 wurde durch die Fa H & H I - P. GmbH außerbücherlich am 7.2.1997 erworben. Über Kontakt von H .T. Fa P & C erstellte die Fa. M & W. GmbH & CoKG einen Kostenvoranschlag, der zur Bewerbung des Projektes durch die Fa. H & H I - P. GmbH Verwendung fand. In der Folge wurden Grundstücke verkauft und durch die Fa. M & W. GmbH & CoKG in Käuferauftrag auf Werkvertragsbasis bebaut. Die Baubescheide vom 12.2.1998 wurden sämtlich durch die Fa. H & H I - P. GmbH mit Eingabe vom 2.12.1997 erwirkt.

Daraus ergibt sich bereits klar, daß die Parteien an dem für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft unabdingbaren Erfordernis eines gemeinsamen Beschlusses nicht teilgenommen haben und es an der entscheidenden Einflußmöglichkeit für das Bauvorhaben fehlte, da der Wille der Vertragsparteien von vornherein auf den Erwerb eines Grundstückes mit darauf zu errichtendem Bauwerk gemäß den Verkaufsunterlagen/Bau- und Ausstattungsbeschreibung des Veräußerers H & H I - P. GmbH gerichtet war.

Ein weiteres Eingehen auf die einzelnen vorgebrachten Punkte kann unterbleiben, da sich bereits aus den vorangeführten Gründen ableiten läßt, daß dem Berufungswerber eine Bauherreneigenschaft nicht zukommt. Die Berufung war daher abzuweisen. "

Die Berufungswerberin stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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. Im gegenständlichen Berufungsfall blieb unbestritten, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für die erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens dann vorliegen, wenn auf Grund des hervorgekommenen Sachverhaltes dem Bw. die Bauherreneigenschaft nicht zukommt. Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den neuen Grunderwerbsteuerbescheid entscheidet daher, ob das Finanzamt zu Recht auf Grund der von der Betriebsprüfung erstmals festgestelltenTatumstände das Vorliegen des sogenannten

Neuerungstatbestandes bejaht, im neuen Grunderwerbsteuerbescheid die Bauherreneigenschaft des Bw. verneint und demzufolge die Baukosten zusätzlich zu den Grundkosten in die Bemessungsgrundlage einbezogen hat.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer wird gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Zur wortidenten Vorgängerbestimmung des § 11 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass unter Gegenleistung auch alles zu verstehen ist, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer-, ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegenden Kaufvertrages kann nämlich auch eine künftige Sache sein. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist vielmehr der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 117b und § 5, Rz 88a, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators (Initiators) vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit - herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird. Entscheidend ist dabei, ob dem Erwerber ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zusteht. Der Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen konnte. Dabei ist die Möglichkeit zu geringfügigen Planänderungen bzw. Änderungen in Einrichtung und Ausstattung nicht von Bedeutung. Bei einem solchen Käufer zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (VwGH 22.2.1997, 95/16/0116-0120, sowie VwGH 26.1.1995, 93/16/0089, VwGH 18.12.1995, 93/16/0072,

VwGH 30.5.1994, 92/16/0144 und VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429). Gegenstand des Erwerbsvorganges ist ein Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn dem Erwerber auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur annehmen kann. Dabei können auf der Veräußererseite auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten. Nicht ausschlaggebend ist, dass der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes sich zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Ohne Bedeutung ist es, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach- wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang- den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Grundstückserrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen (BFH vom 23.11.1994, II R 53/94, BStBl. 1995 II 331, siehe Fellner, Rz 88b, Ergänzung N 56/1 N).

Im vorliegenden Berufungsfall war unter Einbeziehung der im Bauakt der Gemeinde T. vorgefundenen Unterlagen, die der Rechtsmittelführerin mit Vorhalt vom 7. Dezember 2001 zur Stellungnahme vorgehalten wurden, von folgendem Sachverhalt auszugehen:

- Schreiben vom 14.8.1997 der H & H I.- P. GmbH an die Gemeinde T. um Auskunft der anfallenden Anschlusskosten, Gebühren etc., "um eine ganz genaue Kostenkalkulation für ein schlüsselfertiges Haus erstellen zu können"

- Werbeeinschaltung der H & H I. - P. GmbH in einer Zeitung mit folgendem Text: "Im östlichen, sehr sonnigen Wohnbereich von T. werden von H & H I - P GmbH ab Frühjahr 1998 sechs behagliche Einfamilienhäuser errichtet.Interessant sind übrigens die Preise der Häuser in den eigenen Gärten: Sie bewegen sich in der Nähe der Preise für große Eigentumswohnungen. Nähere Informationen zu diesem Bauvorhaben unter Tel.....".
- Am 2.12.1997 bei der Gemeinde T. eingelangte jeweilige Bauansuchen samt Baubeschreibung der H & H I - P GmbH um Errichtung der Einfamilienhäuser mit Garage
- 19.1.1998 Kundmachung betr. Bauverhandlung am 30.1.1998
- Baubescheid vom 12.2.1998 für die Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage ergangen gegenüber der Bauwerberin H & H I. - P. GmbH
- Ansuchen des Bau- bzw. Anschlusswerbers H & H I. - P. GmbH betreffend Anschluss an die öffentliche Abwasserbeseitigungsanlage
- Diverse an die H & H I. - P. GmbH ergangene Bescheide betreffend Anschlussgenehmigung und Kosten für Anschluss und Erschließungsbeitrag
- Werkvertrag vom 19.8.1998 abgeschlossen zwischen der Fa. M & W GmbH & CoKG als Auftragnehmerin und H. J. als Auftraggeber, wobei diverse angeführte Unterlagen (unter anderem die Bau- und Ausstattungsbeschreibung Haus Nr. 3, der Einreichplan und die rechtskräftige Baubewilligung vom 12.2.1998) zu Vertragsgrundlagen erklärt wurden
- Kaufvertrag vom 25.08.1998 abgeschlossen zwischen der H & H I. - P. GmbH als Verkäuferin und den Käufern Ehepaar A. und H. J. bezüglich des neu gebildeten Gst. 1376/5 im Gesamtausmaß von 448 m² sowie 199/969 ideelle Anteile an der Wegparzelle 1376/1
- Meldung über den Beginn der Bauarbeiten abgegeben am 22.10.1998
- Div. Bescheide ergangen an den Berufungswerber und seine Ehefrau
- Anzeige der Bauvollendung durch den Ehemann der Berufungswerberin

Dem vorliegenden Berufungsfall liegt demnach an Sachverhalt zugrunde, dass die Bw. (zusammen mit ihrem Ehemann) das neu gebildete Grundstück 1376/5 im Gesamtausmaß von 448 m² sowie die 199/969 ideellen Anteile an der Wegparzelle 1376/1 am 25.8.1998 und somit zu einem Zeitpunkt von der H & H I -P GmbH gekauft hat, als nicht nur bereits die Planung für die gesamte Wohnanlage bestehend aus mehreren Einfamilienhäusern vollständig abgeschlossen war, sondern auch die jeweiligen Bauansuchen von der H & H I-P

GmbH als Bauwerber bei der Gemeinde als Baubehörde gestellt und bereits am 12. 2. 1998 die jeweiligen Baubescheide für die Errichtung der Einfamilienhäuser mit Garage der Verkäuferin und Bauwerberin erteilt waren. Diesbezüglich bleibt noch auf die von der Verkäuferin in einer Zeitung aufgegebene Werbeeinschaltung hinzuweisen, die auszugsweise folgenden Wortlaut hatte: " *Im östlichen, sehr sonnigen Wohnbereich von T. **werden** von H & H- -P GmbH ab Frühjahr 1998 sechs behagliche Einfamilienhäuser **errichtet**.Interessant sind übrigens die Preise der Häuser in den eigenen Gärten: Sie bewegen sich in der Nähe der Preise für große Eigentumswohnungen. Nähere Informationen zu diesem Bauvorhaben unter Tel. Nr. "* ". Diesbezüglich erlangt ein Schreiben der Verkäuferin vom 14.8.1997 an das Gemeindeamt T Bedeutung, worin diese die Gemeinde um Mitteilung der anfallenden Kosten ersucht " um eine ganz genaue Kostenkalkulation für ein schlüsselfertiges Haus erstellen zu können". Im Betriebsprüfungsbericht vom 26.1.2001, dessen Kernaussage wörtlich in die Begründung der Berufungsvorentscheidung übernommen wurde, traf der Prüfer folgende unwidersprochen gebliebene Sachverhaltsfeststellung: " *Über Kontakt des H. T. Fa. P & C, erstellte die Fa M & W GmbH&CoKG, einen Kostenvoranschlag, der zur Bewerbung des Projektes durch die H & H I - P GmbH Verwendung fand. In der Folge wurden vier der sechs Grundstücke verkauft und durch die Fa M & W GmbH&CoKG in Käuferauftrag auf Werkvertragsbasis bebaut*". Laut Punkt II des zwischen der M & W GmbH & CoKG und dem Ehemann der Bw. am 19.8.1998 und somit noch vor dem Kaufvertrag vom 25.8.1998 abgeschlossenen Werkvertrages, waren neben anderen auch die Bau- und Ausstattungsbeschreibung Haus Nr. 3, die vorliegenden Einreichpläne des darin genannten Architekturbüros und die rechtskräftige Baubewilligung der Gemeinde T vom 11.2.1998 (richtig:12.2.1998) Vertragsgrundlagen.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war daher unter Beachtung obiger Tatumstände in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass das in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang hergestellte Gebäude der Bw. Teil einer mittels Werbeeinschaltung in einer Zeitung um einen bestimmten Kaufpreis beworbenen Wohnhausanlage bestehend aus sechs (davon wurden 4 verkauft) Einfamilienhäusern war, wobei laut Prüfungsfeststellung der jeweilige Kaufpreis durch einen Kostenvoranschlag der die Einfamilienhäuser dann letztlich im Werkvertrag errichtenden Baufirma M & W GmbH & CoKG bereits zum Zeitpunkt der Zeitungsannonnce feststand. Für die gesamte beworbene und fertig geplante Wohnanlage war die nachmalige Veräußerin lange vor dem Erwerbsvorgang (dies trifft auch auf die Erwerbe der anderen Grundstückskäufer zu) gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten und ihr wurde auch mit den Baubescheiden vom 12.2.1998 die Baubewilligung zur Errichtung der beantragten Einfamilienwohnhäuser mit

Garage erteilt. Daraus folgt aber unbedenklich, dass die Verkäuferin für das über Kontakt des H. T., Fa. P & C gemeinsam mit der Baufirma M & W. GmbH & CoKG erstellte, fertig geplante und baubehördlich genehmigte Bauvorhaben ("Errichtung von sechs behaglichen Einfamilienhäusern") Kaufinteressenten suchte. Gegenstand des beworbenen Projektes war daher die Veräußerung der geplanten Einfamilienhäuser zu einem jeweiligen Gesamtbetrag "in der Nähe der Preise für große Eigentumswohnungen". Der Abschluss des Kauf- und Werkvertrages nach Erteilung der Baubewilligung und die Errichtung eines bereits fertig geplanten Bauwerkes sprechen als gewichtiges Indiz gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 5 Rz 92).

Angesichts der von der Verkäuferin vorgenommenen und baubehördlich bewilligten Planung der gesamten Wohnanlage bestehend aus mehreren Einfamilienhäusern und des Umstandes, dass die Verkäuferin die von ihr ab Frühjahr 1998 zu errichtenden Einfamilienhäuser in der Zeitung bewarb, der Kaufvertrag und der Werkvertrag innerhalb einer sehr geringen Zeitdifferenz abgeschlossen wurden, wobei der Werkvertrag sogar noch vor dem Kaufvertrag abgeschlossen wurde, und die für die Werbeanzeige der Verkäuferin den Kostenvoranschlag erstellende Baufirma als Folge des Werkvertrages dann auch die bauausführende Firma war, wobei die Bau- und Ausstattungsbeschreibung Haus Nr. 3, der vorliegende Einreichplan und die rechtskräftige Baubewilligung vom 12.2.1998 Vertragsgrundlagen des Werkvertrages bildeten, war schlüssig davon auszugehen, dass sich die Bw. in ein von der Verkäuferin (einer Projektentwicklungs- GmbH) gemeinsam mit dem "Initiator" H. T. Fa. P & C und mit einer Baufirma, die den Kostenvoranschlag erstellte, vorgegebenes Vertragskonzept einbinden ließ, wodurch sichergestellt wurde, dass nur jene Käufer zum Grundstückserwerb zugelassen werden, die sich zur Ausführung des Planungskonzeptes verpflichteten. Dies zeigt sich auch dadurch, dass der Werkvertrag noch vor dem Kaufvertrag unterfertigt worden war. Dass aber die verkaufende Projektentwicklungsgesellschaft in Zusammenarbeit mit dem Initiator und dieser Baufirma letztlich das wirtschaftliche Ziel verfolgte, die Errichtung von fertig geplanten schlüsselfertigen Einfamilienhäuser um einen im Vorhinein veranschlagten Preis den Kaufinteressierten anzubieten und dieses "Gesamtpaket" letztlich Gegenstand des Erwerbes bildete, lässt sich besonders deutlich aus der ebenfalls von der Bew. vorgelegten Bau- und Ausstattungsbeschreibung 28. Jänner 1998 ableiten, heißt es doch dort bezüglich der Landhäuser, T-G 4 unter 1. Allgemein wörtlich: *"Die Firma M + W GmbH & CoKG beabsichtigt in der Gemeinde T,6 behagliche Einfamilienhäuser zu errichten.Das Projekt gliedert sich in sechs Einfamilienhäuser, wobei diese mit den einzelnen Garagen verbunden sind.An allgemeinen Einrichtungen sind die Gestaltung der gemeinsamen Ein- und Ausfahrt und der gemeinsamen Oberflächen- und Regenwasserentsorgung vorgesehen. Die Außenanlagen*

werden nach den Architektenplänen und Vorgaben des bestehenden Geländes gärtnerisch gestaltet. Das Bauprojekt wird auf Grundlage des Baubescheides der Gemeinde T. errichtet". Bot somit die H & H I - P GmbH in Zusammenspiel mit einer bestimmten Baufirma, die für die baulichen Maßnahmen zuständig sein sollte, den Erwerb von Einfamilienhäuser mit eigenem Garten in einer Wohnanlage zu Preisen für große Eigentumswohnungen an und hat die Bw. das Angebot des bereits fertig geplanten Einfamilienhauses zweifelsfrei im Ganzen angenommen, dann war Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück bebaut mit dem beworbenen Einfamilienhaus um den angebotenen Preis basierend auf dem Einreichplan und der Bau- und Ausstattungsbeschreibung. Der Kaufvertrag und der dazu in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang abgeschlossene das Baukonzept betreffende Werkvertrag mit dieser Baufirma bilden in Wahrheit ein einheitliches Geschäft, bei dem die an sich getrennten Vereinbarungen in ihrem Bestand derartig von einander abhängig sind, dass sie miteinander "stehen und fallen". Ansonsten wäre es nämlich völlig unverständlich, warum in der allgemeinen Bau- und Ausstattungsbeschreibung vom 28. Jänner 1998 die Baufirma bereits erklären konnte, dass sie die Errichtung von 6 Einfamilienhäuser beabsichtigt. Ließ sich die Bw. durch den getätigten Erwerb des Grundstückes samt darauf geplanten Einfamilienhaus somit in ein von der Verkäuferin gemeinsam mit einem Initiator und einer Baufirma erstelltes ihr fertig vorgegebenes Konzept einbinden, so lag über den Erwerb der bloßen Liegenschaft mit den entsprechenden Weganteilen (ideelle Miteigentumsanteile an der Wegparzelle für die gemeinsame Ein- und Ausfahrt der ganzen Anlage) hinaus der Erwerb des geplanten, erst zu schaffenden Einfamilienhauses auf Basis des vorgegebenen Gesamtkonzeptes vor, weshalb auch die Baukosten zur Gegenleistung zählen. Dass dabei das Vertragswerk in zwei Urkunden auf mehrere Vertragspartner der Erwerberin aufgespalten wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Wenn sich die Bw. durch die vom Finanzamt vorgenommene Sachverhaltserhebung in ihrem Rechtsempfinden dadurch verletzt fühlt, weil sie im Prüfungs- und Erhebungsstadium nicht als Partei einbezogen war, dann ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass das Finanzamt in den Begründungen des bekämpften Bescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung die entscheidungsrelevanten Sachverhaltsfeststellungen angeführt hat und der Bw. im Rahmen des Berufungsverfahrens und dann noch bei der Beantwortung des Bedenkenvorhaltes vom 7.12.2001 ausreichend Gelegenheit zukam, die von ihr vertretene Rechtsansicht umfassend vorzutragen und jene Tatumstände anzuführen, die nach ihrer Ansicht für die Bauherreneigenschaft der Bw. sprechen. Dass aber, wie in der Vorhaltbeantwortung vom 6.5.2002 eingewendet wurde, die Baufirma M & W GmbH & Co KG und die Projektentwicklungsgesellschaft H & H I - P GmbH "bis

zum Abschluss des Kaufvertrages am 25.8.1998 überhaupt keinen geschäftliche Kontakt hatten", trifft nicht zu, erstellte doch unbestrittenermaßen über Kontakt des Initiators H.T. Fa P & C die Baufirma jene Kostenvoranschläge, die bei der Bewerbung des Bauprojektes die Preisbasis bildeten. Die Unhaltbarkeit dieser Aussage zeigt sich überdies besonders deutlich darin, dass in der von der Bw. selbst vorgelegten (allgemeinen) "Bau- und Ausstattungsbeschreibung Landhäuser, T- G 4" vom 28. Jänner 1998 diese Baufirma M & W GmbH&CoKG selbst unter Punkt 1. Allgemein angekündigt hat, dass sie beabsichtige, in der Gemeinde T sechs behagliche Einfamilienhäuser zu errichten. In der Folge wurden von dieser Baufirma jene Einfamilienhäuser dann auch tatsächlich gebaut, mit deren Errichtung die H & H I P GmbH entsprechend geworben hatte. Die Frage aber, ob die Erwerberin durch diesen Zeitungsartikel oder auf andere Weise von diesem geplanten und baubehördlich bereits genehmigten Bauprojekt Kenntnis erlangt hat, ändert entscheidend nichts daran, dass die Verkäuferin im Zusammenspiel mit einer bestimmten Baufirma die Errichtung eines bereits fertig geplantes Bauprojekt, für das sie als Bauwerberin schon lange vorher die baubehördliche Genehmigung erlangt hat, am Markt angeboten und die Käuferin wirtschaftlich gesehen durch den Erwerb des Baugrundstückes samt Wegparzelle in dieses Gesamtkonzept eingebunden wurde und dieses damit "übernommen" hat. Bei dieser Sachlage ist als Gegenstand des Erwerbsvorganges ein Kauf eines Grundstückes mit -herzustellendem- Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wurde. Was die von der Bw. angeführte massive Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung und die vor Baubeginn vorgenommene Umplanung anlangt, ist entgegenzuhalten, dass Vertragsgrundlagen und damit integrierende Bestandteile des Werkvertrages der bereits vorgelegene Einreichplan und der Baubescheid waren, weshalb unbedenklich davon auszugehen ist, dass nach diesen das Einfamilienhaus auch gebaut wurde. Auch die Einsichtnahme in den Bauakt hat keine Planänderungen bzw. Änderungen des Baubescheides ergeben. Diesbezüglich führt die Bw. überdies selbst aus, dass sie sich mit der Architektur der geplanten Einfamilienhäuser durchaus "anfreunden" habe können. Die angeführten "Umplanungen" bezogen sich letztlich auch nur auf Änderungen in der Elektro- und Sanitärplanung und in der inneren Raumgestaltung, ohne dass dadurch auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss genommen wurde. Derartiges wurde auch gar nicht behauptet. Wenn des weiteren eingewendet wird, die Bw. habe das gesamte Baurisiko selbst getragen, sie habe nachträgliche Leistungen, die in der Bau- und Ausstattungsbeschreibung nicht enthalten gewesen seien, zusätzlich vergeben und vergüten müssen, wobei Rechnungen dieser Zusatzleistungen der Vorhaltbeantwortung beigelegt wurden, dann übersieht sie dabei, dass der Prüfer und dem folgend das Finanzamt für das der Bw. und ihrem Ehemann zukommende Einfamilienhaus Haus Nr. 3 an Baukosten von

2.370.935 S ausgegangen sind, während das Angebot vom 21. Juli 1998 zur schlüsselfertigen Errichtung auf 3.250.000 S lautete. Dies zeigt aber wohl deutlich, dass das Finanzamt letztlich nur jene Baukosten angesetzt hat, die der Schlussrechnung der Baufirma zu Grunde lagen. Die angesprochenen und mit der Bw. direkt abgerechneten zusätzlichen Leistungen waren hingegen in den vom Finanzamt angesetzten Baukosten gar nicht enthalten.

Bezog sich somit der gegenständliche Erwerbsvorgang auf ein bereits auf der Kaufliegenschaft geplantes und baubehördlich schon genehmigtes Bauvorhaben und damit auf ein letztlich bebautes Grundstück, dann kam der Bw. die Bauherreneigenschaft nicht zu. Das Finanzamt hat daher zu Recht auf Grund der von der Prüfung festgestellten Tatumstände, die im Erstverfahren unbestrittenermaßen noch nicht dem Finanzamt bekannt waren und damit als neu hervorgekommene Tatsachen den Tatbestand für die Wiederaufnahme des Verfahrens begründen, die Bauherreneigenschaft des Bw. verneint, das Verfahren wiederaufgenommen und im neuen Grunderwerbsteuerbescheid die Errichtungskosten, die hinsichtlich ihrer betragsmäßigen Richtigkeit unbestritten blieben, bei der Bemessung der Gegenleistung mit einbezogen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den Grunderwerbsteuerbescheid als unbegründet abzuweisen

Innsbruck, 9. Juni 2004