

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., E., vom 28. Dezember 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr vom 29. November 2000 betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Grunderwerbsteuer 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird abgeändert und lautet: Das Verfahren betreffend die Grunderwerbsteuer des bezeichneten Rechtsvorganges wird gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen.

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid 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

Mit Kaufvertrag vom 5. Februar bzw. 4. März 1993 erwarb die Bw. mit ihrem Ehemann von der V. ein 434 m² großes Grundstück um anteilig 78.120,00 S. Mit Bescheid vom 26. April 1993 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz, im Folgenden kurz Finanzamt genannt, für diesen Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von 2.734,00 S fest.

Im Zuge einer Prüfung wurde am 15. Jänner 1998 bekannt, dass eine Vereinbarung zwischen der C. und der V. vom 20. Februar 1990 existiert, wonach die C. die Verwertungsbefugnis über die Liegenschaft erlangt hat und es sich dabei um eine Parzelle einer geplanten Reihenhausanlage handelt, die aus 23 Häusern bestehen sollte.

Das Finanzamt verneinte daraufhin die Bauherreneigenschaft der Bw, verfügte am 29. November 2000 die Wiederaufnahme des Verfahrens und setzte die Grunderwerbsteuer nunmehr ausgehend von den Grund- und Baukosten in Höhe von 29.124,00 S an.

Gegen den Wiederaufnahme- und Festsetzungsbescheid wurde Berufung erhoben und ausgeführt, dass die Behörde zum Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung am 29. September 1992 (gemeint ist wohl der 26. April 1993!) Kenntnis über das Vorliegen eines Großprojektes hatte, weil der gleiche Rechtsanwalt eine Vielzahl von gleichgelagerten Fällen zur Anzeige gebracht habe und der Behörde erkennbar sein musste, dass es sich bei dem gegenständlichen Grundstück eindeutig um einen Teil eines Großprojektes handle. Auch seien die Verkaufsmappen der C. dem Finanzamt vorgelegen. Bei einem Teil der Grundstückskäufer seien auch vorläufige Bescheide erlassen worden, so dass nicht erst die Erhebung bei der V. den Anlass der neuerlichen Abgabenfestsetzung bilden konnte.

Hinsichtlich der Bauherreneigenschaft führte die Bw. aus, dass sie im Vergleich zur C. wesentlichen Einfluss auf die Gestaltung ihres Hauses genommen habe, diese Firma nur eine reine Maklertätigkeit ausgeführt habe und die finanziellen, technischen und wirtschaftlichen Risiken bei ihr gelegen seien. Mit dem Baumeister sei ein eigenständiger Vertrag ausgehandelt und seien Preise, Fixpreiszusagen, Sonderwünsche, Bankgarantien und Haftungserklärungen vereinbart worden. Ebenso sei es zu Planänderungen gekommen und wurde auf verschiedene Tätigkeiten von anderen Grundstücksbesitzern verwiesen, aus denen auf das Vorliegen der Bauherreneigenschaft zu schließen sei.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2001 als unbegründet ab. Gegen diesen Bescheid wurde der Vorlageantrag gestellt, eine weitere Begründung wurde zwar angekündigt, erfolgte aber nicht.

Seit 1. Jänner 2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat und nach der Geschäftsverteilung, am 14. Mai 2003 von der Vollversammlung beschlossen und am 28. Mai 2003 verlautbart, die Außenstelle Graz zur Entscheidung berufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

- Zur Wiederaufnahme des Verfahrens

Der unabhängige Finanzsenat hat als Verwaltungsbehörde zweiter Instanz bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens ausschließlich zu prüfen, ob das Finanzamt das Abgabenverfahren aus dem von ihm gebrauchten Grund wieder aufnehmen durfte.

Gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, 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.

Wiederaufnahmegründe sind im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die erst später hervorkommen. Das "Hervorkommen" von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufgenommenen Verfahren (die Abgabenfestsetzung im Jahre 1993) der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Die Frage ist im gegenständlichen Fall zu verneinen. Im Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung konnte die Behörde nicht erkennen, dass außer dem angezeigten Kaufvertrag über eine unbebaute Liegenschaft noch weitere Vorgänge existierten, die – im Zusammenhang gesehen – den Erwerb eines bebauten Grundstückes dokumentieren.

Dem Finanzamt war eine Häufung von gleichartigen Verträgen – wie es die Bw. behauptet – nicht erkennbar, da die jeweiligen Kaufverträge der Nachbargrundstücke zu den verschiedensten Zeitpunkten abgeschlossen und dem Finanzamt angezeigt wurden. Zum Zeitpunkt der Erlassung des ersten Grunderwerbsteuerbescheides am 26. April 1993 gab es in den anderen Verfahren auch noch keine vorläufig erlassenen Bescheide. Diese erfolgten erst ab März 1994. Erst ab diesem Zeitpunkt hatte das Finanzamt offenbar Zweifel, dass der Sachverhalt nur den Kauf einer unbebauten Liegenschaft umfasst und kam es im August 1995 zur Anregung einer Prüfung. Aus dem Akteninhalt über den Erwerb des Grundstückes lässt sich kein einziger Hinweis dafür entnehmen, dass die Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der ersten Bescheiderlassung bereits vom Vorliegen eines größeren Bebauungsprojektes wusste. So findet sich darin auch keine Verkaufsmappe der C. . Damit kamen nachweislich erst bei der Prüfungshandlung am 15. Jänner 1998 Unterlagen zu Tage, die das Vorliegen eines von der C. geplanten Reihenhausprojektes dokumentieren. Die Vereinbarung zwischen der C. und der V., wonach der Organisator der Reihenhausanlage die Verwertungsbefugnis

über die Liegenschaft erhält, stellt in Bezug auf die Bauherreneigenschaft einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Der Wiederaufnahmebescheid ist nach § 307 Abs. 1 BAO zwar mit der das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Sachentscheidung zu verbinden, allerdings benötigt er eine Verfügung der amtsweigigen Wiederaufnahme und hat den herangezogenen Wiederaufnahmetatbestand im Spruch zu nennen. Insofern ist der angefochtene Bescheid mangelhaft geblieben.

Für die Auslegung von Bescheiden sind die für Gesetze geltenden Auslegungsregeln (§§ 6 und 7 ABGB) analog heranzuziehen (VwGH 10.11.1992, 90/05/0033). Der Spruch eines Bescheides ist im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen (gesetzeskonforme Bescheidauslegung VwGH 30.5.1997, 97/02/0049). Ist der Spruch von zweifelhaftem Inhalt, ist bei dessen Deutung die Bescheidbegründung hilfsweise heranzuziehen. In Anwendung dieser Auslegungsregel ergibt sich der Sinn des angefochtenen Bescheides aus der Nennung der gesetzlichen Bestimmung und den Ausführungen in der Bescheidbegründung.

Der unabhängige Finanzsenat ist als angerufene Berufungsbehörde gemäß § 289 Abs. 2 BAO verpflichtet, einen fehlerhaften Bescheidspruch erster Instanz in ihrem Abspruch zu ergänzen beziehungsweise richtig zu stellen (Stoll, wie oben, S. 2958), weshalb der Spruch des Wiederaufnahmebescheides abzuändern war.

- Zur Grunderwerbsteuerfestsetzung

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer wird nach § 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 vorbehalteten Nutzungen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) kann Gegenstand eines Kaufvertrages auch eine künftige Sache sein oder eine Sache, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Ist Gegenstand der kaufvertraglichen Übereignungsverpflichtung das Grundstück im bebauten Zustand, so ist das Grundstück in diesem Zustand auch grunderwerbsteuerrechtlich Gegenstand des Erwerbvganges. Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstücks und zur Errichtung des Gebäudes zivilrechtlich zwar aus zwei oder mehreren an sich selbstständigen Verträgen, sind diese Verträge jedoch auf Grund ihres rechtlichen Zusammenhangs zivilrechtlich als einheitlicher Vertrag anzusehen, so ist

grunderwerbsteuerrechtlich Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 117b).

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist somit der Zustand des Grundstückes entscheidend, in dem dieses erworben werden soll. Maßgeblich ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Ist der Erwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein oder mehrere gesonderte Werkverträge abgeschlossen werden (siehe die in Fellner, wie oben, zu § 5 GrEStG 1987, Rz 88a angegebene Judikatur).

Aus dem gesamten Akteninhalt lässt sich entnehmen, dass die C. als Bauorganisator in Erscheinung trat. Durch die Vereinbarung vom 20. Februar 1990 ließ sie sich eine Liegenschaft, die in Parzellen geteilt wurde und für die sie zur Errichtung einer Reihenhausanlage um Baubewilligung ansuchte, fest an die Hand gegeben. Die Baubewilligung für 25 Reihenhäuser wurde ihr am 25. August 1992 erteilt. Ebenso trat sie im Jahre 1991 als Bauwerber in einem naturschutzrechtlichen Bewilligungsverfahren auf. Laut Verkaufsprospekt über die Reihenhausanlage E. war für den Verkauf und die Abwicklung die C. und für die Bauausführung die Baufirma H. zuständig. Angeboten wurden darin zwei Häuser des Typus A und B in drei Ausbaustufen jeweils zu einem Fixpreis.

Die Bw. stieg in ein von der C. geplantes Bauprojekt ein, indem sie folgende sachlich zusammenhängende Verträge unterzeichnete:

- den Vermittlungsauftrag vom 2. Februar 1993 mit der C.
- den Kaufvertrag über die Liegenschaft vom 5. Februar bzw. 4. März 1993 mit der V.
- den Bauvertrag vom 16. Februar 1993 mit der H. über ein Haus des Typus A zu einem Fixpreis.

Schon aus dem zeitlichen Zusammenhang dieser Verträge ergibt sich, dass die Bw. als einheitlichen Leistungsgegenstand ein bebautes Grundstück erhalten sollte, weil ihr aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht ganz konkreten und bis zur Baureife gediehenen Vorplanung ein Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wurde und sie dieses Angebot als einheitliches annahm. Die C. hatte es durch die Vereinbarung vom 20. Februar 1990 in der Hand, nur solche Käufer, die sich in das Reihenhausbauprojekt - ausgeführt von der H. - einbinden ließen, zum Erwerb der Liegenschaft durch die Grundeigentümer zu zulassen. Insofern trat eine Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss durch den verwertungsbefugten Initiator ein.

Nach den von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erarbeiteten Kriterien ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

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

wobei diese Voraussetzungen gemeinsam von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen müssen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. VwGH 29.1.1996, 95/16/0121).

Die von der Judikatur geforderten Voraussetzungen für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ gegeben sein. Von einer Einflussnahme auf die Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion kann in Anbetracht der bis zur Baureife geleisteten Vorarbeiten der C. nicht gesprochen werden. Die Versetzung von Innenwänden und Fenstern, das Montieren der Außenfensterbänke, die Auswahl der Hausfarbe sind geringfügige Änderungen in Bezug auf die Frage der Bauherreneigenschaft (VwGH 3.7.1979, 579/77; 24.4.1980, 177/79; 7.5.1981, 16/1064/80; 18.11.1982, 82/16/0094; 21.4.1983, 82/16/0177, 83/16/0053; 26.1.1989, 88/16/0132-0137). Wenn die Bw. im Bauvertrag vereinbart hat, die Dachdecker- und Spenglerarbeiten selbst auszuführen, so ändert dies nichts daran, dass der Bauvertrag die Errichtung eines Hauses in einer bestimmten Ausbaustufe auf Grundlage der Verkaufsmappe der C. zu einem Fixpreis garantierte.

Der grunderwerbsteuerlich relevante Erwerbsvorgang umfasst somit nicht nur das unbebaute Grundstück, sondern auch das darauf errichtete Wohnhaus auf Basis des Bauvertrages vom 16. Februar 1993, der mit dem Grundstückskaufvertrag vom 4. März 1993 eine Einheit bildet.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 3. August 2004