



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der B.S., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt.x, vom 9. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 7. September 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 28. August 2007 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Vermessungsurkunde vom 17. November 2004, GZL Z wurde das Grundstück 2368/44 in EZ XY im Ausmaß von 2184 m² geteilt in sich und in die GSTNR 2368/87, 2368/88 und 2368/89. Mit Kaufvertrag vom 30. Dezember 2004/ 5. Jänner 2005 verkaufte und übergab R.E. das Grundstück GSTNr 2368/87 in EZ XY im Ausmaß von 244 m² an die beiden Käufer B.S. und Ch.G. je zur Hälfte um einen Gesamtkaufpreis von 43.920,-- €.

Ausgehend von der vom Vertragserichter, einem Rechtsanwalt, zusammen mit dem Kaufvertrag eingereichten Abgabenerklärung vom 12. Jänner 2005 schrieb das Finanzamt Innsbruck von der Hälfte der darin ausgewiesenen Gegenleistung von 43.920 €, somit von

21.960 € gegenüber B.S. mit Bescheid vom 4. Februar 2005 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer in Höhe von 768,60 € vor.

Mit dem gegenüber B.S. (im Folgenden: Bw) ergangenen Bescheid vom 7. September 2006 nahm das Finanzamt das mit vorgenanntem Grunderwerbsteuerbescheid abgeschlossene Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte mit dem berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid nunmehr von einer anteiligen Gegenleistung von 68.623 € (Grundstückskaufpreis 21.960 € + Baukosten 46.663 €) die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer mit 2.401,81 € fest. Die Wiederaufnahme des Verfahrens und die berichtigte Steuervorschreibung wurden wie folgt begründet:

"Ad 1: Es wird auf nachstehende Feststellungen verwiesen, woraus sich das Vorliegen der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Begründung für den berichtigten Bescheid ergeben.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis einer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtwirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Ad 2 : Das Bauvorhaben in welchem Sie involviert sind und erworben haben, wurde durch die Fa. MM.GmbH als Gesamtprojekt angeboten. Es wurde durch Sie nicht nur lediglich ein Grundstück von Herrn R.E. erworben, sondern vielmehr wurde dieser Erwerb neben Projektsentwicklung, Organisation der Planung und Verkauf des Fertigteilhauses im Zuge des gesamten Projektes unter einem vermittelt. Durch die Einbindung der Hauserrichterfirma auch in die Vermittlung des Grundstückes selbst, liegt trotz zivilrechtlicher Trennung der beiden Rechtsgeschäfte- Grundstückserwerb und Bau-, wirtschaftlich ein Erwerb des Grundstückes samt Bauwerk vor.

Die Intention des Organisators bzw. Vermittlers ging dahin, ein ausbaufertiges Objekt zu vermitteln, wie auch Ihr Interesse auf das Grundstück samt Bauwerk gerichtet war.

Demnach ist aus steuerlicher Sicht die Bauherreneigenschaft zu verneinen, und sind die Baukosten der Grundwerbsteuer- Bemessungsgrundlage hinzuzuzählen.

Bemessungsgrundlage:	Beträge in €
Grundstückskaufpreis	21.960,00
Baukosten	46.663,00
Summe Gegenleistung	68.623,0"

Gegen die Bescheide betr. Wiederaufnahme des Verfahrens und betr. berichtigter Grunderwerbsteuer richten sich die gegenständlichen Berufungen im Wesentlichen mit der Begründung, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei deshalb verfehlt, weil in diesem Bescheid keine neuen Tatsachen festgehalten seien, die zu einem anderen Abgabenbescheid seinerzeit geführt hätten. Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wird vorgebracht, dass darin die angesetzten Baukosten letztlich nicht dargestellt worden seien. Weiters stehe fest, dass der R.E. als Verkäufer gegenüber den beiden Käufern des in Frage stehenden Grundstückes aufgetreten sei. R.E. habe nach Kenntnis der Bw. keine wie immer geartete Verbindung mit der Firma M.. Der Verwaltungsgerichtshof verlange in ständiger Rechtsprechung, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalte. Dies sei der Fall, wenn der Veräußerer

auf Grund einer in bautechnisch und finanzieller Hinsicht konkreten und bis annähernd zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im wesentlichen feststehenden Preis anbiete und der Erwerber dieses Anbotes als einheitliches annehmen und nur annehmen könne. Im vorliegenden Fall sei von R.E. lediglich die Liegenschaft erworben worden. B.S. und ihr Lebengefährte Ch.G. hätten sich dann in der Folge des Vertragsabschlusses selbst um die Professionisten gekümmert. Dies ergebe sich schon allein aus der Tatsache, dass z.B. die Firma D., die einen Teil des Kellers gefertigt habe, im Laufe der Baumaßnahmen in Konkurs gegangen sei und die Bw. die Fertigstellung aus eigenem organisieren habe müssen. Die Firma M. habe lediglich ein Haus in der untersten Leistungsstufe ab Oberkante Keller errichtet. Die übrigen Arbeiten, insbesondere die Ausbaurbeiten wären sodann wiederum von B.S. und Ch.G. in eigener Regie erstellt worden. Dies bestätige auch die Fa. M.. Darüber hinaus sei die Auftragsbestätigung im Hinblick auf das M. erst mit 21. Februar 2005 ausgestellt worden, woraus auch leicht zu schließen sei, dass bis dorthin kein vertragliches Verhältnis bestanden habe. Dies wäre naturgemäß bei einem einheitlichen Gesamtprojekt nicht möglich gewesen. Die nachträgliche Vorschreibung der erhöhten Grunderwerbsteuer sei demzufolge rechtswidrig.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

„1. Wiederaufnahmebescheid:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO 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.

Dem Finanzamt wurden im Zuge der Anzeige nur eine Abschrift des Kaufvertrages und eine Abgabenerklärung übermittelt. In der Abgabenerklärung wurde in der Spalte Gegenleistung der Kaufpreis für den Grundanteil eingetragen. Im Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 04.02.2005 war dem Finanzamt somit nur der anzeigepflichtige Kaufvertrag nicht aber sonstige damit im Zusammenhang stehende Verträge bzw. Vereinbarungen bekannt. Die Umstände, dass der Erwerb des Grundstückes und die Errichtung der Hausanlage als eine Einheit anzusehen waren, waren erst im Rahmen einer abgabenrechtlichen Prüfung des Vorganges feststellbar. Damit aber ist das Finanzamt mit Recht vom Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel ausgegangen und hat keineswegs bloß eine andere rechtliche Beurteilung des ihr bekannten Sachverhaltes vorgenommen. Die Ermessensentscheidung des Finanzamtes die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zu verfügen, war folglich rechtens, weil damit der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtssicherheit der Vorrang eingeräumt worden ist.

2. Berichtigter Grunderwerbsteuerbescheid:

Unter einer Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist auch alles zu verstehen, was der Erwerber über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Wenn Grundstückskäufer auf Grund eines ihnen vorgegebenen Vertragsgeflechts in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden werden, sind auch die Baukosten zur Gegenleistung zu zählen. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (vgl. VwGH vom 09.11.2000, 2000/16/0039, 0040).

Aus der Tatsache, dass die Baukosten im Bescheid nicht aufgegliedert wurden, kann nach üblichen Maßstäben nicht auf die "Unschlüssigkeit des Bescheides" geschlossen werden; vielmehr sollten der Berufungswerberin die mit der Fa. MM.GmbH vereinbarten Preise ohnehin bekannt sein: "M Leistungsstufe" (€ 94.841,00) abzüglich "Rabatt" (€ 1.515,00) und davon die Hälfte je Käufer, was zu den veranschlagten € 46.663,00 führt. Die von der Berufungswerberin angeführte ständige

Rechtsprechung resultiert aus eben jenen Gegebenheiten, welche auch im gegenständlichen Fall vorliegen: Dass der Verkäufer der Liegenschaft keine Verbindung zur Fa. MM.GmbH hatte, tut der Tatsache keinen Abbruch, dass der Projektsmappe zu Folge durch die Fa. MM.GmbH 2004 eine Reihenhausanlage als Gesamtprojekt angeboten und per Zeitungsinserat beworben wurde ("M.M.Wohnprojekt.L"). Die Planung stammt denknotwendig zwingend von M. und entspricht auch der Projektsmappe, ein etwaiges Erwirken der Baugenehmigung, etc. spielt durch die Gesamtsachlage nur eine untergeordnete Rolle. Durch die Einbindung der Hauserrichterfirma auch in die Vermittlung des Grundstückes selbst, liegt, trotz zivilrechtlicher Trennung der beiden Rechtsgeschäfte - Grundstückserwerb und Bau-, wirtschaftlich ein Erwerb des Grundstückes samt Bauwerk vor. Zur in der Berufung eingewandten eigenständigen Organisation von Professionisten und diversen Fertigstellungsarbeiten ist festzustellen, dass die Vorschreibung der Steuernachforderung ohnehin nur die bei M. bestellte "Leistungsstufe" umfasst hat, und die betreffenden Ausschreibungen und der Innenausbau sowie die Finalisierung auf Grund des bestellten Leistungspaketes niemals Angelegenheit von M. waren.

Zum "Bestätigungsschreiben" der Fa. M vom 20.9.2006 an die Berufungswerber kann festgestellt werden, dass, wenn auch evtl. das betreffende Bauvorhaben durch die Fa. MM.GmbH "...nie als Projekt im Sinne einer Generalunternehmertätigkeit oder Bauträgerfunktion angedacht oder durchgeführt wurde" durch die Vorgangsweise (Organisation durch den Verkaufsberater der Firma, H.E.) und das Komplettangebot (Projektsmappe inkl. Preisliste sämtlicher möglicher Ausstattungsvarianten als auch der Grundstücke und Keller) durch die Berufungswerber nicht nur lediglich ein Grundstück von Herrn R.E. erworben wurde, sondern vielmehr dieser Erwerb neben Projektsentwicklung, Organisation der Planung und Verkauf des Fertigteilhauses im Zuge des gesamten Projektes unter einem vermittelt wurde. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang auch die Tatsache, dass ein persönlicher Kontakt zwischen den Grundstückskäufern und dem Verkäufer R.E. nie statt fand.

Zur Auftragsbestätigung vom 21.2.2005 ist festzustellen, dass diese wohl nach dem Grundstückskaufvertrag (30.12.2004/5.1.2005) datiert, jedoch bereits mit 13.9.2004 ein entsprechendes Angebot unterfertigt wurde, und ist dies dadurch und nicht zuletzt in Bezug auf die Tatsache, dass Sie die vom Vertreter der Fa. M initiierte Variante gewählt haben, und aus obgenannten Gründen in Ihrem Fall dadurch steuerlich keine Bauherreneigenschaft vorliegt, ohne Belang. Die Grunderwerbsteuerfestsetzung des Finanzamtes war folglich rechtens. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und replizierte darin auszugsweise Nachstehendes:

„Dem vorliegenden Sachverhalt liegt im wesentlichen derselbe Akteninhalt zu Grunde, wie der zu Aktenzeichen Zahl.1 Erfassungsnummer und Zahl.2 Steuernummer.

Richtig führt die Berufungswerberin im dortigen Verfahren aus, dass seinerzeit ein Wohnprojekt L. beworben worden war, dieses jedoch bei der Idee blieb und von der Firma M. weder eine Detailplanung noch irgendwelche Projektvorleistungen vorgelegt wurden. Für dieses Projekt gab es keine Kunden und wurde es demzufolge nicht umgesetzt.

Von der Berufungswerberin und ihrem Lebensgefährten wurde lediglich ein Grundstück erworben. Ebenfalls gab es zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kaufvertrages keinerlei mündliche noch schriftliche Verpflichtung zur Errichtung eines M.es auf dem zu erwerbenden Grundstück. Ebenfalls wurde das Kaufanbot bereits am 17.11.2004 seitens der Berufungswerberin und ihrem Lebensgefährten unterfertigt. Beiliegend eine Kopie des Kaufanbotes, welches naturgemäß verbindlich war. Erst am 02.05.2005 ging sodann der Bescheid der Gemeinde L..

Allein aus der Chronologie dieser Ereignisse ist klar ersichtlich, dass eben lediglich ein Grundstück erworben wurde und nicht ein gesamtes Projekt mit vorgeschriebener Fertigstellung etc. Erst am 20.01.2005 erfolgte sodann die Auftragsbestätigung, wobei hier auf das in der Auftragsbestätigung vereinbarte Rücktrittsrecht hingewiesen sei. Ebenfalls wurde das mittlere Haus nicht fertig gestellt, was bei einem fertigen Projekt unmöglich wäre. Dass eben auch die Baugesuchsunterlagen bzw. die Baugenehmigung vom Bauherrn schnellstmöglich nach Vertragsbestätigung zur Verfügung gestellt wurde, wurde ebenfalls unter Punkt 8 vereinbart.

Eine Unterstützung durch die Fa. M. erfolgte nur am Rande. Über die Errichtung des Mittelhauses braucht kein weiteres Wort verloren werden, als Beilage wird ein Foto vorgelegt, aus welchem klar

ersichtlich ist, dass hier eben die Fa. M. nicht tätig wurde und die seinerzeitige Idee nicht umgesetzt werden konnte.

Die gesamte Abwicklung, die Vorleistungen und auch große Teile des Ausbaues wurden vom Bauherren, der Berufungswerberin bzw. dessen Lebensgefährten, in Eigenregie durchgeführt.“

In der am 28. August 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen unter Wiederholung des bisherigen Vorbringens ergänzend noch ausgeführt, dass die Auftragerteilung an die Fa. D. zur Errichtung des Kellers durch die Bw. selbst erfolgt sei, das Mittelhaus nicht als Fertigteilhaus, sondern in Ziegelmassivbauweise errichtet und die Garage abweichend vom Projekt gebaut worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Bescheid betr. Grunderwerbsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen ist.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstücks betreffenden Verträgen mit Dritten ist (einheitlicher) für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung maßgebender Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand. Zur grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist somit der Zustand eines 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. 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 mehrerer Personen als Vertragspartner auftreten. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes 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, wie bereits erwähnt, 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 herzstellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden. Keine entscheidende Bedeutung kommt außerdem dem Umstand zu, dass in den jeweiligen Vertragsurkunden aufeinander (rechtlich) kein Bezug genommen wird, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält.

Ohne Bedeutung ist es außerdem, 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 Gebäudeerrichtung 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 Zusammenhangs steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 88a, 88b zu § 5 GrEStG 1987 und die dort referierte Rechtsprechung). War der Grundstückserwerber von vornherein in ein bereits fertiges Konzept, das die Errichtung eines Fertighauses auf dem erworbenen Grundstück vorsah, eingebunden, so sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Errichtungskosten für das Fertighaus in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (siehe etwa VwGH vom 31.3.1999, 99/16/0066 und VwGH vom 24.02.2005, 2004/16/0210).

An Sachverhalt war im Streitfall unbedenklich davon auszugehen, dass bereits im Jahr 2004 das Projekt "M. Wohnprojekt L." beworben wurde, wobei hinsichtlich näherer Informationen zu diesem Projekt an den Fachberater Herrn H.E., @-Mail.Adresse verwiesen wurde. Dieser Prospekt enthielt neben einer genauen Baubeschreibung, Bilder von den Ansichten und der Infrastruktur mit exakter Situierung der Reihenhausanlage folgende Aussage: "*In L., im Ortsteil N., am Fuße des H. gelegen, errichtet die Firma M. eine Reihenhausanlage mit 3 Wohneinheiten.*" In der Preisliste wurden für jedes der Reihenhäuser die Grundstücksfläche, die Grundstückskosten, die Kellerkosten, das Haus (je nach Leistungsstufe), die Nebenkosten und die Gesamtkosten schlüsselfertig angeführt. Für das von B.S. und Ch.G. gemeinsam gekaufte Reihenhaus Nr. 1 wurden die Grundstücksfläche mit 243,7 m², die Grundstückskosten mit 43.868,00 €, die Kellerkosten mit 32.000 € und die Hauserrichtungskosten für die Leistungsstufe I mit 94.841 € ausgewiesen. Mit Kaufvertrag vom 30. Dezember 2004 / 5. Jänner 2005 kauften die gemeinsamen Käufer B.S. und Ch.G. von R.E. das Grundstück mit der GSTNr. 2368/87 im Ausmaß von 244 m² um den Kaufpreis von 43.920 €. Dieses Grundstück entstand dadurch, weil mit Vermessungsurkunde vom 17. November 2004 das Grundstück 2368/44 in EZ XY im Ausmaß von 2184 m² in sich und in die Grundstücke 2368/87 (244 m²), 2368/88 (133 m²) und 2368/89 (222 m²) geteilt worden ist. Durch diese Teilung wurden erst die jedem Reihenhaus zugeordneten Grundstücke in jenem Ausmaß geschaffen, wie sie schon vorher im Prospekt M. Wohnprojekt L. entsprechend beworben wurden. Auch der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis von 43.920 € entsprach unter Einbeziehung der Änderung der Grundstücksgröße um 0,3 m² den Angaben laut Preisliste (= 43.868 € : 243,7 m² = 180 € x 244 m² = 43.920 €). Mit Auftragsbestätigung vom 20. Jänner 2005 nahmen die beiden Grundstückskäufer das Angebot vom 13. September 2004 der Fa. MM.GmbH an. Dieses Angebot umfasste unter Verweis auf die Bau- und Leistungsbeschreibung vom 13. September 2004 und der Planungsunterlagen U als Vertragsgegenstand, auf dem Bauort L., Sch-Weg das Hausmodell "RH L. Haus 1" in der Leistungsstufe I um 94.841 € zuzüglich Sonderausstattung Schornstein 3.974 € - Rabatt 1.515 €, somit um den Gesamtpreis von 97.300 € (= Festpreisgarantie bis 12 Monate ab Vertragsbestätigung) aufzustellen. Der vorliegende Prospekt in Konnex gesehen mit der Auftragsbestätigung zeigt deutlich, dass bereits vor dem Grundstückskauf von der Fa. MM.GmbH für diesen Bauort "L. Sch-Weg" eine Reihenhausanlage mit 3 von ihr zu errichtenden Reihenhäuser beworben und angeboten wurde, wobei die jeweilige Grundstücksgröße, der Grundstückskaufpreis und die Errichtungskosten des einzelnen Reihenhauses je nach Leistungskatalog (Leistungsstufe I, belagfertiges Haus, schlüsselfertiges Haus) schon feststanden. Dass sich die Fa. MM.GmbH in der Person ihres Fachberaters H.E. die Grundstücke vom Verkäufer R.E. dermaßen fest "an die Hand geben ließen" und dadurch im Ergebnis nur solche Interessenten als

Grundstückskäufer in Frage kamen, die auch bereit waren, das abgestellt auf diesen Bauort bereits geplante/projektierte und angebotene Reihenhaus zusammen mit dem Grundstücksanteil zu erwerben, ergibt sich schlüssig aus den niederschriftlichen Zeugenvernehmungen von H.E. und R.E..

Der Fachberater der Fa. MM.GmbH, Herr H.E. machte am 8. August 2006 gegenüber dem Betriebsprüfer folgende niederschriftliche Aussage:

"Herr H.E. trat an den Grundstücksveräußerer heran, um die betreffenden drei Grundstücke für M. verwerten zu können.
 Dies wurde auch so gestattet, wobei ein Fixpreis, den der Veräußerer erzielen wollte, vereinbart wurde. Herr H.E. leistete die Vorarbeiten zum Projekt, in dem er Planung und Kalkulation ab Oberkante Keller von M. durchführen ließ und ein Anbot für den Keller einholte. Da ein Bekannter bei der Fa. D. arbeitete und diese eine andere Baustelle in der Nähe bekommen sollte, kam man auf diesen, und war dessen Preis auch ausgesprochen günstig.
 Eine Werbung für das Projekt wurde mittels Zeitungsinserat betrieben.
 Die Interessenten erhielten eine Projektsmappe, welche auch den Richtpreis für den Keller enthielt.
 Die Abschlüsse mit der Baufirma D. wurden durch die Käufer selbst durchgeführt, diese hätten jedoch auch einen anderen Bauführer wählen können."

Der Grundstücksverkäufer R.E. gab gegenüber dem Prüfer Folgendes zu Protokoll:

"Der Grundstücksveräußerer gibt an, dass Herr H.E. an ihn herangetreten sei, um die betreffenden drei Grundstücke für M. verwerten zu können.
 Dies wurde auch so gestattet, allerdings wollte der Veräußerer mit diesen Verkäufen bzw. Projekt nicht weiter belastet werden.
 Die Grundstückskäufer wurden durch H.E. geworben, ein Verkaufsgespräch fand nicht statt und wurden die Käufer selbst auch nicht getroffen; lediglich der Verkaufspreis wurde zwischen H.E. und R.E. fixiert.
 Meines Wissens wurde, nachdem bereits Interessenten für die beiden Randhäuser gefunden waren, der Baufirma D. seitens Herrn H.E. zugesagt, alle Keller errichten zu können, wenn er dafür das Mittelhaus erwerben würde."

Der Inhalt und die zeitliche Abfolge der angeführten Vereinbarungen in Konnex gesehen mit diesen beiden niederschriftlichen Zeugenaussagen, die im Rechtsmittelverfahren der Bw. zur Kenntnis gebracht und deren sachliche Richtigkeit unwidersprochen blieben, lassen in freier Beweiswürdigung erkennen, dass sich die Bw. mit dem Kauf des Grundstückes auch an dem Erwerb des vorgegebenen Reihenhauses in dem angebotenen Reihenhausprojekt, das bereits fertig geplant war, gebunden hat. Dies zeigt auch der Umstand, dass zwecks Herstellung der projektierten Grundstücksgröße das Grundstück 2368/44 entsprechend der Vermessungsurkunde vom 17. November 2004 geteilt und damit die entsprechenden drei Baugrundstücke für die gesamte Reihenhausanlage geschaffen wurden. Aus der dargestellten Abwicklung des Erwerbsvorganges sowie der Größe, der Lage und des vorgegebenen Kaufpreises des Grundstückes und der Errichtungskosten des Gebäudes, die den beworbenen Projektunterlagen und dem Angebot der MM.GmbH vom 13. September 2004 entsprachen, ergibt sich die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebauten Zustand war. Mit dem Kaufvertrag vom 30. Dezember 2004/ 5.

Jänner 2005 erwarb nämlich die Bw. gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten Ch.G. jenes Grundstück in genau jener Lage, in jenem Ausmaß und um jenen Kaufpreis für den Grund, die im beworbenen Projekt für dieses Reihenhaus ausgewiesen waren, zweifelsfrei mit dem Ziel und dem Willen, darauf das im Prospekt M. - Wohnprojekt L. von der Fa. MM.GmbH für dieses Grundstück bis (annähernd) zur Baureife vorgeplante Reihenhaus 1, das ihnen mit Angebot vom 13. September 2004 angeboten und von ihnen idF. durch ihre Auftragsbestätigung vom 20. Jänner 2005 auch angenommen wurde, durch diese Firma "aufstellen" zu lassen. Diese Firma erstellte als Planverfasser auch den Einreichplan und die Baubeschreibung, die nach Punkt 8 der Auftragsbestätigung den beiden Erwerbern schnellstmöglich nach Vertragsbestätigung zur Verfügung gestellt wurden. Die Bw. behauptete letztlich auch gar nicht, dass sie gemeinsam mit den anderen Erwerbern der beiden Nachbargrundstücke und damit der beiden anderen Reihenhäuser die Planung des (Gesamt)Projektes begonnen habe. Hat sich desweiteren der örtliche Repräsentant der Fa. MM.GmbH, Herr H.E. vom Veräußerer die drei neu zu bildenden Grundstücke an die Hand geben lassen, um diese Grundstücke "für M. verwerten zu können", wurden die Grundstückskäufer von H.E. geworben und fand nach den unwidersprochen gebliebenen niederschriftlichen Aussagen ein Verkaufsgespräch der Käufer mit dem Verkäufer überhaupt nicht statt bzw. hat der Verkäufer die Käufer selbst gar nicht getroffen, dann wird deutlich, dass H.E. dadurch in der tatsächlichen Lage war nur solche Interessenten für den Grundstückskauf zuzulassen, die letztlich bereit waren, sich auch in das geplante Reihenhausprojekt einbinden zu lassen. Bei dieser Sachlage kommt dem Einwand, zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kaufvertrages habe es keinerlei mündliche noch schriftliche Verpflichtung zur Errichtung eines M.es auf dem zu erwerbenden Grundstück gegeben, keine Bedeutung zu. Mit dem Vorbringen im Vorlageantrag, die beiden Erwerber hätten lediglich ein Grundstück erworben, entfernt sich die Bw. im Übrigen vollkommen vom Boden des Tatsächlichen, geht doch aus der Aktenlage in einer nicht zu überbietenden Deutlichkeit hervor, dass die Bw. zusammen mit Ch.G. das Angebot für die Errichtung eines der im Rahmen der Reihenhausanlage M. L. von der Fa. MM.GmbH für diese Baufläche projektiertes und in verschiedenen Fertigungsstufen angebotenen Reihenhauses angenommen und mit dem Kaufvertrag den dafür im Prospekt ausgewiesenen notwendigen Grund von 244 m² um den dafür angegebenen Kaufpreis von 180 € pro m² gekauft hat. Die angesprochenen Rücktrittsrechte sind allgemeiner Bestandteil des von der Fa. MM.GmbH selbst aufgelegten Auftragsbestätigungs- Vordruckes und kamen, da die Baugenehmigung erteilt und vom allgemeinen Rücktrittsrecht (bei einer Pönalzahlung von 10 % des Gesamtpreises) kein Gebrauch gemacht wurde, im Streitfall nicht zum Tragen. Wenn aber das erstellte Angebot, an das die Fa. MM.GmbH rechtlich gebunden war, zum Zeitpunkt des Kaufes des Grundstückes schon vorlag und die Bw. zusammen mit ihrem Lebensgefährten genau jene

Grundstücksfläche von 244 m² erwarb, dann spricht dies schlüssig dafür, dass bereits zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Kaufvertrages für die Erwerber feststand, dass sie das speziell für diesen Bauort konzipierte vorliegende Angebot zur Errichtung des Reihenhauses RH1 auch annehmen. Diesbezüglich wird noch erwähnt, dass nach 8.1 der für die Baugenehmigung erforderliche Einreichplan und die Baubeschreibung vom Planverfasser Fa. MM.GmbH zur Verfügung gestellt wurden. Wenn in der Berufung schließlich erwähnt wurde, dass die Arbeiten für die Errichtung des Kellers, sowie die gesamten Ausbaurbeiten von den beiden Erwerbern in Eigenregie durchgeführt worden seien und sie hiefür das Kostenrisiko getragen hätten, dann übersieht die Bw., dass diese Kosten von der Leistungsstufe I gar nicht umfasst waren und demzufolge in die Bemessungsgrundlage auch nicht einbezogen wurden, sondern nur die Kosten des projektierten Gebäudes abgestellt auf die Leistungsstufe I in Höhe von 94.841 € abzüglich des Rabattes von 1.515 € (davon die Hälfte auf die Bw. entfallend). Die oben erwähnten Leistungen ändern nichts daran, dass die Bw. mit dem Grundstückskauf auch an den Erwerb eines bestimmten Reihenhauses mit der von ihr ausgewählten Ausbaustufe gebunden war. Auch der Umstand, dass das Mittelhaus der Reihenhausanlage nach den Plänen der MM.GmbH in Ziegelbauweise errichtet wurde bzw. bislang noch nicht fertiggestellt worden ist, spricht nicht für den Standpunkt der Bw., denn für die Beantwortung der Frage der finalen Verknüpfung zwischen Kaufvertrag und Auftragsbestätigung ist auf den konkreten Parteiwillen im Einzelfall, somit auf den Willen der Bw., abzustellen. Außerdem liegt als Besonderheit des Einzelfalles vor, dass jene Baufirma, die alle drei Keller errichtete, ursprünglich dieses Mittelhaus selbst kaufen sollte und auch noch im ersten Einreichplan als Bauherr ausgewiesen war, in der Folge aber dieses Objekt von der Baufirma an glaublich die Lebensgefährtin des Geschäftsführers und Alleingeschäftsführers dieser Baufirma verkauft worden war. Es liegt aber wohl nahe, dass eine Baufirma auf ihre vorhandenen Ressourcen zurückgreift und entsprechend den zur Verfügung gestellten Plänen das Gebäude in Eigenregie errichtet.

Das Finanzamt ist daher zu Recht auf Grund des festgestellten sachlichen und zeitlichen oder anders ausgedrückt finalen Zusammenhangs zwischen den vorliegenden Vereinbarungen davon ausgegangen, dass der Bw. von vornherein in das für die Reihenhausanlage M. Wohnprojekt L. bereits projektierte und vorgeplante Konzept eingebunden war, das die Errichtung des Fertighauses RH1 auf dem erworbenen Grundstück vorsah, wobei die Grundstücksgröße (244 m²), der Grundstückspreis und die Errichtungskosten des Fertighauses entsprechend der vereinbarten Leistungsstufe als Fixpreis im Prospekt festgehalten waren. Entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag spricht die „Chronologie dieser Ereignisse“ nicht für, sondern vielmehr gegen den Rechtsstandpunkt der Bw., bestand doch zwischen dem Kaufvertrag und dem Anbot/der Auftragsbestätigung ein so enger

zeitlicher und sachlicher Zusammenhang, dass die Bw. bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das mit einem Reihenhaus der Leistungsstufe I bebaute Grundstück erhielt. War folglich Gegenstand des vorliegenden Erwerbes das Grundstück mit von der Fa. MM.GmbH herzustellendem Reihenhaus um die Errichtungskosten von 94.841 € minus gewährtem Rabatt, dann zählen neben den Grundkosten auch diese Errichtungskosten für das projektierte Fertighaus zur Gegenleistung. Bezogen auf den Hälfteerwerb der Bw. bildeten der halbe Kaufpreis für das Grundstück (1/2 von 43.920 €) und die halben Errichtungskosten (1/2 von 93.326 €) die Gegenleistung. Die im berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid unter Einbeziehung des Grundstückskaufpreises und der Errichtungskosten für das Fertighaus ermittelte Gegenleistung von 68.623 € und die sich daraus ergebende Grunderwerbsteuerfestsetzung von 2.401,81 € (= 3,5 % von 68.623 €) sind daher rechtens.

2) Bescheid betr. Wiederaufnahme des Verfahrens

Nach § 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.

Zufolge dieses letzten Halbsatzes führt ein- wenn auch tauglicher- Wiederaufnahmegrund nur dann zur Wiederaufnahme, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte; alle Wiederaufnahmegründe sind sohin "relative" Wiederaufnahmegründe. Die Wiederaufnahmegründe müssen daher geeignet sein, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Ob dies der Fall ist, hat die die Wiederaufnahme verfügende Behörde zu beurteilen. Kommt sie bei der Beurteilung dieser Frage zum Ergebnis, dass der in Frage stehende Wiederaufnahmegrund geeignet ist, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, darf sie die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügen (Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, Seite 2917 f, VwGH vom 13.7.1967, 1977/66, 381/67 und VwGH vom 26.04.2000, 96/14/0176).

Mit der vorliegenden Abgabenerklärung wurde vom vertragserrichtenden Rechtsanwalt bloß der mit dem Kaufvertrag vom 30. Dezember 2004/ 5. Jänner 2005 vereinbarte Grundstückserwerb angezeigt und die Gegenleistung mit 43.920 € angegeben. Außer Streit steht, dass der Werbeprospekt und die Auftragsbestätigung über ein Angebot der MM.GmbH, auf diesem Baugrund von 244 m² ein dafür bereits projektiertes Fertighaus um eine bestimmten Preis zu errichten, und damit jene Tatsachenfeststellungen, die zur Einbeziehung

der Errichtungskosten in die Gegenleistung führten, dem Finanzamt in jenem Grunderwerbsteuerverfahren, das mit dem Bescheid vom 4. Februar 2005 abgeschlossen worden war, nicht angezeigt und auch noch nicht bekannt waren. Der Wiederaufnahmegrund "der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind", liegt demzufolge im Berufungsfall zweifelsfrei vor und Gegenteiliges wurde von der Bw. selbst auch gar nicht vorgebracht. Die Bw. bekämpft vielmehr implizit die erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen mit dem Argument, die nachträglich festgestellten Tatumstände würden die im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgte Einbeziehung der Errichtungskosten in die Gegenleistung nicht rechtfertigen. Mit diesem Vorbringen bestreitet sie im Ergebnis das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals "und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis einen im Spruch anderes lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Unter Beachtung dieses Berufungsvorbringens entscheidet die Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid, ob der angeführte Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel geeignet war, einen im Spruch anders lautenden Grunderwerbsteuerbescheid herbeizuführen und damit die verfügte Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens rechtens war.

Hinsichtlich der Beurteilung der Frage, ob die neu hervorgekommenen Feststellungen in rechtlicher Würdigung des Sachverhaltes zur Einbeziehung der Baukosten in die Gegenleistungen führten, wird auf obige Ausführungen unter Punkt 1 dieser Berufungsentscheidung verwiesen. Ergibt sich aber daraus, dass die Einbeziehung der Errichtungskosten des Fertighauses in Höhe von 46.663 € in die Gegenleistung rechtens war, dann ist das Schicksal der Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid bereits entschieden. Die unbestrittenermaßen erst nachträglich und damit neu hervorgekommenen Tatumstände betreffend diesen Erwerbsvorgang, die letztlich die finale Verknüpfung zwischen dem Grundkauf und der Errichtung des Fertighauses aufzeigten, bedingten neben dem Kaufpreis für das Grundstück auch den gebotenen Ansatz der streitigen Baukosten als Teil der Bemessungsgrundlage. Die neu hervorgekommenen Tatumstände dieses Erwerbsvorganges waren daher zweifelsfrei geeignet, durch die Einbeziehung der Baukosten in die Gegenleistung einen im Spruch anders lautenden Grunderwerbsteuerbescheid herbeizuführen. Das Finanzamt hat somit zu Recht mit dem bekämpften Wiederaufnahmbescheid die Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens verfügt. Hinsichtlich der dabei vorgenommenen Ermessensübung bleibt noch festzuhalten, dass die verfügte Wiederaufnahme auch unter dem Aspekt der Ermessensausübung rechtens war, war doch unter dem Gesichtspunkt der Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, wobei auch die Höhe

der Nachforderung von 1.633,21 € entsprechend zu berücksichtigen war. In diesem Zusammenhang war überdies zu bedenken, dass es der Bw. durchaus möglich und zumutbar gewesen wäre, bereits im Erstverfahren durch Vorlage aller zweckdienlichen Unterlagen dem Finanzamt ein vollständiges Bild über den bestehenden engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem angezeigten Kaufvertrag und dem speziell für dieses gekaufte Baugrundstück bereits verbindlich erstellten (und idF auch angenommenen) Angebot zur Errichtung eines bis zur Baureife geplanten Fertighauses zu verschaffen. Das Ermessen wurde somit vom Finanzamt bei der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 20 BAO ausgeübt.

Zusammenfassend hat das Finanzamt zu Recht das Grunderwerbsteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und mit dem berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid von einer Gegenleistung von 68.623 € die Steuer mit 2.401,81 € festgesetzt. Es waren daher wie im Spruch ausgeführt die Berufungen gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Grunderwerbsteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 27. September 2007