



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des M.P., Adresse, vom 4. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 7. September 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2004/ 3. Jänner 2005 verkaufte und übergab R.E. das Grundstück GSTNr 2368/89 in EZ X im Ausmaß von 222 m<sup>2</sup> an die beiden Käufer A.F. und M.P. je zur Hälfte um einen Gesamtkaufpreis von 39.960,-- €.

Auf Grund der vom Vertragserrichter, einem Rechtsanwalt, zusammen mit dem Kaufvertrag eingereichten Abgabenerklärung vom 10. Jänner 2005 schrieb das Finanzamt Innsbruck von einer Gegenleistung von 19.980 € gegenüber M.P. mit Bescheid vom 2. Februar 2005 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer in Höhe von 699,30 € vor.

Mit dem gegenständlichen Bescheid vom 7. September 2006 nahm das Finanzamt das mit vorgenanntem Grunderwerbsteuerbescheid abgeschlossene Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte gegenüber dem M.P. (im Folgenden: Bw) mit dem berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid von einer Gegenleistung von 66.613,50 € (Grundstückskaufpreis 19.980,00 € + Baukosten 46.633,50 €) die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer mit 2.331,47 € fest.

Als Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens und der berichtigten

Steuervorschreibung wurden im Wesentlichen folgende im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommene Tatumstände angeführt:

"Das Bauvorhaben in welchem Sie involviert sind und erworben haben, wurde durch die Fa. XY.GmbH als Gesamtprojekt angeboten. Es wurde durch Sie nicht nur lediglich ein Grundstück von Herrn R.E. erworben, sondern vielmehr wurde dieser Erwerb neben Projektentwicklung, 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 Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage hinzuzuzählen."

Gegen die Bescheide betr. Wiederaufnahme des Verfahrens und betr. berichtigte

Grunderwerbsteuer richten sich die gegenständlichen Berufungen mit der Begründung, das Bauvorhaben sei zu keinem Zeitpunkt ein bereits fertiges, an ein vorgegebenes Konzept gebundenes Projekt von der Firma XY.GmbH gewesen. Das Grundstück sei von R.E. lediglich an drei gleichgesinnte Erwerber verkauft worden, welche aus Kostengründen Interesse an einer verdichteten Bauweise gehabt hätten. Von den drei Reihenhäusern wären zufällig nur zwei Häuser in der untersten Leistungsstufe ab Oberkante Kellerdecke und von einander völlig unabhängig und unterschiedlich bei der Firma XY.GmbH beauftragt worden. Das Mittelhaus sei ebenfalls ganz unterschiedlich und in Eigenregie in Ziegelmassivbauweise errichtet worden und im Gegensatz zu den beiden anderen bereits bewohnten noch total im Rohbau. Die Planung, Baugenehmigung, Erschließung und Ausschreibung der Arbeiten für den Keller, Garage, Elektro-, Heizungs- und Sanitärinstallation sowie des kompletten Innenausbau und der Außengestaltung wären von A.F. und M.P. individuell und eigenverantwortlich durchgeführt worden. Das komplette Risiko für das Bauvorhaben sei bei diesen gelegen. So sei z.B. während der Bauzeit für die Kellerarbeiten die W Errichterfirma in Konkurs gegangen und neben erheblichen Bauverzögerungen und damit wiederum verbundenen Problemen mit dem Liefertermin seitens der Firma XY.GmbH seien sie auch noch auf Geldforderungen und nicht erbrachten Leistungen in Höhe von 20.000 € sitzen geblieben. Von einem Erwerb des Grundstückes samt Bauwerk könne im gegenständlichen Fall also absolut nicht die Rede sein, weshalb die Einbeziehung teilweiser Baukosten von 46.633,50 € in die Gegenleistung nicht gerechtfertigt und die ursprüngliche Grunderwerbsteuerfestsetzung zu belassen sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"1. Wiederaufnahmebescheid:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAD 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 02.02.2005 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 rechters, 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 aufgespaltert wird, vermag daran nichts zu ändern (vgl. VwGH vom 09.11.2000, 2000/16/0039, 0040).

Der Projektsmappe zu Folge wurde durch die Fa. XY.GmbH 2004 eine Reihenhuisanlage als Gesamtprojekt angeboten, welches per Zeitungsinserat beworben wurde ("XY Haus- Wohnprojekt L."). Von einer zufälligen Beauftragung der Fa. XY kann daher keine Rede sein.

Zu den in der Berufung eingewandten Ausschreibungen und Fertigstellungsarbeiten ist festzustellen, dass die Vorschreibung der Steuernachforderung ohnehin nur die bei XY Haus bestellte "Leistungsstufe" umfasst hat, und die betreffenden Ausschreibungen und der Innenausbau sowie die Finalisierung auf Grund des bestellten Leistungspaketes niemals Angelegenheit von XY Haus waren. Die Planung stammt denknotwendig zwingend von XY Haus und entspricht auch der Projektsmappe, die Baugenehmigung wie auch die Aufschließung spielt durch die Gesamtsachlage nur eine untergeordnete Rolle.

Zum "Bestätigungsschreiben" der Fa. XY vom 21.9.2006 an die Berufungswerber kann festgestellt werden, dass, wenn auch evtl. das betreffende Bauvorhaben durch die Fa. XY.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. Dass das Mittelhaus als Ziegelbau errichtet wurde, ist in Bezug auf die Tatsache, dass Sie die vom Vertreter der Fa. XY initiierte Variante gewählt haben, und aus obgenannten Gründen in Ihrem Fall dadurch steuerlich keine Bauherreneigenschaft vorliegt, ohne Belang. 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 Grunderwerbsteuerfestsetzung des Finanzamtes war folglich rechters. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

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

"Beim gegenständlichen Bauvorhaben handelt es sich keinesfalls, wie vom Finanzamt behauptet, um ein erworbenes Grundstück im bebauten Zustand, da eine solche Übereignungsverpflichtung weder mündlich im Vorfeld noch in keinen der nachfolgenden schriftlichen Verträge kaufvertraglich vereinbart wurde. Es ist zwar richtig, dass Herr H.E. mit dem Logo der Firma „XY Haus" seinerzeit ein „Wohnprojekt L." beworben hat. Dieses wich jedoch von der jetzigen Form gänzlich ab und hatte den Wortlaut: „Reihenhuisanlage mit 3 Wohneinheiten - Haus + Grund + Keller ab mtl. € 373.- - Haus schlüsselfertig, Eigenleistung beim Innenausbau mit Preisreduktion noch möglich"! Über dieses Projekt gab es von der Firma XY weder eine Detailplanung noch irgendwelche Projektvorleistungen. Da sich für

dieses Projekt keine Kunden interessierten, blieb es letztendlich bei einer Idee ohne konkrete Projektsentwicklung und Umsetzung. In der Folge erwarben wir mit Kaufvertrag vom 23.12.2004 ein Grundstück von Herrn R.E.. Dass die Firma XY Haus Monate zuvor die Idee hatte ein Wohnprojekt auf diesem Grundstück per Zeitungsinserat zu bewerben und wir erst dadurch auf das Grundstück aufmerksam wurden spielt für die tatsächliche wirtschaftliche Sachlage und Vorgehensweise für das danach erst durch unsere alleinige Initiative bewirkte Bauprojekt eine untergeordnete Rolle. Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kaufvertrages gab es keinerlei mündliche noch schriftliche Verpflichtung zur Errichtung eines XY Hauses auf dem zu erwerbenden Grundstück.

Es ist nicht richtig, wie vom Finanzamt als „bemerkenswert“ behauptet, dass zwischen dem Verkäufer Herrn R.E. und uns ein persönlicher Kontakt nie stattgefunden haben soll. Herr R.E. ist mir (M.P.) seit Jahren persönlich bekannt. Worauf das Finanzamt diese Behauptung stützt ist uns ein Rätsel. Fest steht, dass seitens der Firma XY zu keinem Zeitpunkt, weder davor noch unmittelbar danach, eine tatsächliche konkrete und fertige Projektsentwicklung vorlag. Das Finanzamt zitiert in Ihrer Begründung unter anderem eine uns nicht bekannte „Projektsmappe“ von XY, deren Inhalt und Chronologie eigentlich unsere Aussagen bestätigen müsste.

Nach einer Überlegungsphase von zwei Monaten nach dem Grundstücksankauf und Einholung von diversen Angeboten auch von anderen Fertighausherstellern entschlossen wir uns bei der Firma XY, mit Auftragsbestätigung vom 21.02.2005 ein Leistungsstufe Haus zu ordern, welches in unser persönliches Planungs- und Baukonzept passte. Unsere freie Entscheidung für ein XY Haus war somit doch rein zufällig und hätte von uns auch anders getroffen werden können. Nicht einmal zu diesem Zeitpunkt gab es von Seiten der Firma XY wie vom Finanzamt ebenfalls als Indiz für ein Gesamtprojekt erwähntes „vorgegebenes Vertragsgeflecht über ein bereits fertig geplantes Bauprojekt“ in welches wir als Grundstückskäufer hätten eintreten können, sollen. So z.B. haben wir in der Auftragsbestätigung ein Rücktrittsrecht von unserer Bestellung vereinbart für den Fall, dass uns keine Baugenehmigung durch die Behörden erteilt würde. Weiters ein allgemeines Rücktrittsrecht ohne Angaben von Gründen bis zu Beginn der Fertigungsplanung im Werk.

Erst am 23.03.2005 wurde über unseren Auftrag und direkte Kosten an uns ein genauer Lageplan mit Geländehöhen vom Grundstück durch das Planungsbüro R. angefertigt, welcher dann von uns der Fa. XY als Planungsgrundlage für die Fertigung zur Verfügung gestellt wurde. Am 24.03.2005 haben wir dann bei der Gemeinde L. um Baubewilligung für unser Reiheneckhaus selbst angesucht. In der Folge haben wir danach Schritt für Schritt sämtliche Arbeiten für die Errichtung des Kellers mit Wasser-, Kanal- und Elektroanschluss, der Sanitär- Elektro- und Heizungsinstallationen für das gesamte Haus sowie die Außengestaltung selbst besorgt. Die während der Errichtung des Kellers und der Garage in Konkurs gegangene W Baufirma bescherte uns eine erhebliche Bauverzögerung und einen beträchtlichen finanziellen Verlust. Dieser hätte uns bei dem vom Finanzamt unterstellten Komplettangebot nicht getroffen.

Die Firma XY unterstützte uns bei der Planung und Einreichung lediglich auf sehr einfache Art und Weise und in dem Ausmaß wie es jeder normalen Lieferfirma für die von Ihr vom Gesamtprojekt übernommenen Leistungen zukommt. So z.B. wurden vom Elektriker und Installateur auch Pläne angefertigt und an uns übergeben. Von diesen allgemeinen für einen Bau-Lieferanten üblichen Leistungen, hier der Firma XY, kann vom Finanzamt kein Gesamtprojekt einer Fertighausfirma abgeleitet werden. Diese Leistungen wurden im Punkt 8 der Auftragsbestätigung vom 21.02.2005 ausdrücklich vereinbart, wobei in diesem Punkt auch festgehalten ist, dass der weitaus überwiegende Teil für die Baugesuche und Bauleitung/Bauführung den Bauherrn/Besteller (also uns) betrifft. Wir möchten nochmals das Mittelhaus von der Reihenhausanlage erwähnen, welches in ziegelbauweise errichtet wurde und rein schon daraus ersichtlich ist, dass die Firma XY ihre ursprüngliche Projektidee nie verwirklichen bzw. umsetzen konnte. Die Firma XY selbst sich auch von der ursprünglich geplanten Vorgangsweise (Organisation und Angebot eines Gesamtprojektes) verabschiedete und distanzierte und diese Leistungen bei diesem Projekt von ihr nie erbracht wurden. Die Leistungen der gesamten Bauorganisation sind nachweislich von den drei am Reihenhausanlage beteiligten Bauherrn (Haus 1 bis 3) selbst erbracht worden. Die Rolle der Fa. XY beschränkte sich wie bei sämtlichen an dem Reihenhausanlagenprojekt beteiligten Lieferanten in unserem Fall lediglich auf die Lieferung von Fertigteilkomponenten gemäß der vereinbarten Leistungsstufe ohne irgendwelche zusätzliche Organisationsarbeiten. Der Vertragspreis dafür entsprach auch der allgemeinen XY Fertighaus-Preisliste für nur diese Komponenten ohne irgendeines separaten oder zusätzlichen Angebotes.

Nochmals beantragen wir aus den oben angeführten Gründen von der Einbeziehung der Baukosten in Höhe von € 46.633,50 je Bescheid in die Summe der Gegenleistung Abstand zu nehmen und die Grunderwerbsteuer in der ursprünglich festgesetzten Höhe zu belassen."

### ***Über die Berufungen 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 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. 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 herzustellendem 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 Zusammenhanges 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 "XY Haus Wohnprojekt L." beworben wurde, wobei hinsichtlich näherer Informationen zu diesem Projekt an den Fachberater Herrn H.E., eMail.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 Z, am Fuße des H gelegen, errichtet die Firma XY Haus 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 A.F. und M.P. gemeinsam gekaufte Reihenhaus wurden die Grundstücksfläche mit 222,5

m<sup>2</sup>, die Grundstückskosten mit 40.050,00 €, die Kellerkosten mit 32.000 € und die Hauserrichtungskosten für die Leistungsstufe I mit 93.267 € ausgewiesen. Mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2004 / 3. Jänner 2005 kauften die gemeinsamen Käufer A.F. und M.P. von R.E. das Grundstück mit der GStNr. 2368/89 im Ausmaß von 222 m<sup>2</sup> um den Kaufpreis von 39.960 €. Dieses Grundstück entstand dadurch, weil mit Vermessungsurkunde vom 17. November 2004 das Grundstück 2368/44 in EZ X im Ausmaß von 2184 m<sup>2</sup> in sich und in die Grundstücke 2368/87 (244 m<sup>2</sup>), 2368/88 (133 m<sup>2</sup>) und 2368/89 (222 m<sup>2</sup>) geteilt worden ist. Durch diese Teilung wurden erst die jedem Reihenhause zugeordneten Grundstücke in jenem Ausmaß geschaffen, wie sie schon vorher im Prospekt XY Haus Wohnprojekt L. entsprechend beworben wurden. Auch der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis von 39.960 € entsprach unter Einbeziehung der Änderung der Grundstücksgröße von 0,5 m<sup>2</sup> den Angaben laut Preisliste ( $= 40.050 \text{ €} : 222,5 \text{ m}^2 = 180 \text{ €} \times 222 \text{ m}^2 = 39.960 \text{ €}$ ). Mit Auftragsbestätigung vom 17. Jänner 2005 nahmen die beiden Grundstückskäufer das Angebot vom 13. September 2004 der Fa. XY.GmbH an. Dieses Angebot umfasste unter Verweis auf die Bau- und Leistungsbeschreibung vom 13. September 2004 und der Planungsunterlagen 4660A27 als Vertragsgegenstand, auf dem Bauort L., Sch-Weg das Hausmodell "RH3 L." in der Leistungsstufe I um 93.267 € zuzüglich Sonderausstattung Kamin (3.974 €), somit um den Gesamtpreis von 97.641 € ( $=$  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. XY.GmbH für diesen Bauort "L. Sch-Weg" eine Reihenhauanlage 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, belagertiges Haus, schlüsselfertiges Haus) schon feststanden. Dass sich die Fa. XY.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 Reihenhause zusammen mit dem Grundstücksanteil zu erwerben, ergibt sich schlüssig aus den niederschriftlichen Zeugenvernehmungen von H.E. und R.E..

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

"Herr H.E. trat an den Grundstücksveräußerer heran, um die betreffenden drei Grundstücke für XY Haus 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 Oberkannte Keller von XY Haus 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 XY Haus verwerten zu können.

Dies wurde auch so gestattet, allerdings wollte der Veräußerer mit diesen Verkäufen bzw. Projekt nicht weiter belastet werden.

Die Grundstücks Käufer 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 dem Bw. zur Kenntnis gebracht und deren sachliche Richtigkeit unwidersprochen blieben, weshalb die noch im Vorlageantrag diesbezüglich vorgebrachten Äußerungen letztlich als reine

Schutzbehauptungen zu werten waren, lassen in freier Beweiswürdigung erkennen, dass sich der 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 XY.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 23. Dezember 2004/ 3.

Jänner 2005 erwarb nämlich der Bw. gemeinsam mit A.F. 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 XY Haus- Wohnprojekt L. von der Fa. XY.GmbH für dieses Grundstück bis (annähernd) zur Baureife vorgeplante Reihenhaus 3, das ihnen mit Angebot vom 13.

September 2004 angeboten und von ihnen idF. durch ihre Auftragsbestätigung vom 17.

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. Der Bw. behauptete letztlich auch gar nicht, dass er 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. XY.GmbH, Herr H.E. vom Veräußerer die drei neu zu bildenden Grundstücke an die Hand geben lassen, um diese Grundstücke "für XY Haus 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 XY Hauses auf dem zu erwerbenden Grundstück gegeben, keine Bedeutung zu. Mit dem Vorbringen im ersten Absatz des Vorlageantrages entfernt sich der Bw. im Übrigen vollkommen vom Boden des Tatsächlichen, geht doch aus der Aktenlage in einer nicht zu überbietenden Deutlichkeit hervor, dass der Bw. zusammen mit A.F. das Angebot für die Errichtung eines der im Rahmen der Reihenschanlage XY Haus L. von der Fa. XY.GmbH für diese Baufläche projektierten und in verschiedenen Fertigungsstufen angebotenen Reihenhauses angenommen und mit dem Kaufvertrag den dafür im Prospekt ausgewiesenen notwendigen Grund von 222 m<sup>2</sup> um den dafür angegebenen Kaufpreis von 180 € pro m<sup>2</sup> gekauft hat. Auch der Einwand, der Verkäufer R.E. sei dem M.P. seit Jahren persönlich bekannt, ändert nichts an der Richtigkeit der niederschriftlichen Aussage des R.E.. Das Vorbringen, nach einer Überlegungsphase von zwei Monaten hätten sie mit Auftragsbestätigung vom 21. Februar 2005 das XY Haus geordert, steht entgegen, dass die Auftragsbestätigung für das vorliegende Angebot vom 13. September 2004 bereits am 17. Jänner 2005 von den beiden Erwerbern unterfertigt worden ist. Die angesprochenen Rücktrittsrechte sind allgemeiner Bestandteil des von der Fa. XY.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. XY.GmbH rechtlich gebunden war, zum Zeitpunkt des Kaufes des Grundstückes schon vorlag und der Bw. zusammen mit A.F. genau jene Grundstücksfläche von 222 m<sup>2</sup> 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 RH3 auch annehmen. Der weitere Einwand, dass erst am 23. März 2005 über Auftrag und

direkte Kosten der Erwerber der Lageplan angefertigt wurde, vermag für den Standpunkt des Bw. nicht zu streiten, denn nach 8.2 der Auftragsbestätigung zählte u.a. der Lageplan zu jenen Unterlagen, die von Seiten der Erwerber zur Verfügung zu stellen waren, während nach 8.1 der für die Baugenehmigung erforderliche Einreichplan und die Baubeschreibung vom Planverfasser Fa. XY.GmbH zur Verfügung gestellt wurden. Wenn in der Berufung schließlich erwähnt wurde, dass die Ausschreibung der Arbeiten für den Keller, Garage, Elektro-, Heizungs- und Sanitärinstallationen sowie des kompletten Innenausbau und der Außengestaltung von den beiden Erwerbern individuell und eigenverantwortlich durchgeführt worden sei und sie hierfür das Kostenrisiko getragen hätten, dann übersieht der 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 93.267 € (davon die Hälfte auf den Bw. entfallend). Die oben erwähnten Leistungen ändern nichts daran, dass der Bw. mit dem Grundstückskauf auch an den Erwerb eines bestimmten Reihenhauses mit der von ihm ausgewählten Ausbaustufe gebunden war. Auch der Umstand, dass das Mittelhaus der Reihenschanlage nach den Plänen der XY.GmbH in Ziegelbauweise errichtet wurde, spricht nicht für den Standpunkt des 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 des 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 Alleingesellschafters 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 Zusammenhanges zwischen den vorliegenden Vereinbarungen davon ausgegangen, dass der Bw. von vornherein in das für die Reihenschanlage XY Haus Wohnprojekt L. bereits projektierte und vorgeplante Konzept eingebunden war, das die Errichtung des Fertighauses RH3 auf dem erworbenen Grundstück vorsah, wobei die Grundstücksgröße (222 m<sup>2</sup>), der Grundstückspreis und die Errichtungskosten des Fertighauses entsprechend der vereinbarten Leistungsstufe als Fixpreis im Prospekt festgehalten waren. War folglich Gegenstand des vorliegenden Erwerbes das Grundstück mit von der Fa. XY.GmbH herzustellendem Reihenhaus um die Errichtungskosten von 93.267 €, dann zählen neben den Grundkosten auch diese Errichtungskosten für das projektierte Fertighaus zur Gegenleistung. Bezogen auf den Hälfterwerb des Bw. bildeten der halbe

Kaufpreis für das Grundstück (1/2 von 39.960 €) und die halben Errichtungskosten (1/2 von 93.267 €) die Gegenleistung. Die im berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid unter Einbeziehung des Grundstückskaufpreises und der Errichtungskosten für das Fertighaus ermittelte Gegenleistung von 66.613,50 € und die sich daraus ergebende Grunderwerbsteuerfestsetzung von 2.331,47 € (= 3,5 % von 66.613,50 €) sind daher rechters.

## 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 23. Dezember 2004/ 3. Jänner 2005 vereinbarte Grundstückserwerb angezeigt und die Gegenleistung mit 39.960 € angegeben. Außer Streit steht, dass der Werbeprospekt und die Auftragsbestätigung über ein Angebot der XY.GmbH, auf diesem Baugrund von 222 m<sup>2</sup> ein dafür bereits projektiertes Fertighaus um einen 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 2. 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 vom Bw. selbst auch gar nicht vorgebracht. Der 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 er 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 Wiederaufnahmebescheid, 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 rechters 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 46.633,50 € in die Gegenleistung rechters war, dann ist das Schicksal der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid 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 Wiederaufnahmebescheid die Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens verfügt. Wenn auch die Rechtmäßigkeit der dabei vorgenommenen Ermessensübung gar nicht bekämpft worden war, bleibt noch festzuhalten, dass die verfügte Wiederaufnahme auch unter dem Aspekt der Ermessensausübung rechters 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 1.632,17 € entsprechend zu berücksichtigen war. In diesem Zusammenhang war überdies zu bedenken, dass es dem 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) Angebotes 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 berechtigten Grunderwerbsteuerbescheid von einer Gegenleistung von 66.613,50 € die Steuer mit 2.331,47 € festgesetzt. Es waren daher wie im Spruch ausgeführt die Berufungen gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Grunderwerbsteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 16. April 2007