



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., E., vom 4. Jänner 2001 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 28. Juli bzw. 18. August 1995 erwarb die Bw. und ihr Ehegatte von der V. ein 319 m² großes Grundstück um anteilig 60.610,00 S. Mit Bescheid vom 10. Oktober 1995 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz, im Folgenden kurz Finanzamt genannt, für diesen Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von 2.121.00 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 bei der Liegenschaft um eine Parzelle einer geplanten Reihenhausanlage handelt, auf der 23 Häuser gebaut werden sollten.

Das Finanzamt verneinte 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 33.140,00 S an.

Gegen den Wiederaufnahme- und Festsetzungsbescheid wurde Berufung erhoben und ausgeführt, dass die Behörde bei einem normalen Verfahrensgang bereits bei der Steuerfestsetzung 1995 zu einem anderen Ergebnis hätte kommen müssen und daher kein Wiederaufnahmegrund vorliege. Einige Grundstückskäufer hätten vorläufige Grunderwerbsteuerbescheide erhalten und habe die Behörde aufgrund der laufenden Inserate und Urteile bereits von der "Unkorrektheit" Bescheid gewusst. Hinsichtlich der Bauherreneigenschaft wurde auf das Vorliegen einer großen Gestaltungsfreiheit verwiesen.

Das Finanzamt wies die Berufungen mittels Berufungsvorentscheidung vom 19. März 2001 als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid wurde der Vorlageantrag gestellt und wurde neuerlich das Vorliegen der Bauherreneigenschaft behauptet.

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

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 Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufgenommenen Verfahren (die Abgabenfestsetzung im Jahre 1995) der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Gemäß § 115 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Ungeachtet dieser amtswegigen Ermittlungspflicht haben, wie sich aus §§ 119 ff ergibt, auch die Abgabepflichtigen an der Wahrheitsfindung und Sachaufklärung mitzuwirken (Mitwirkungspflicht); ohne eine solche Mitwirkung der Abgabepflichtigen wäre die Erforschung der materiellen Wahrheit vielfach nicht möglich oder mit einem unzumutbaren Aufwand verbunden. Insbesondere unterliegt der Abgabepflichtige der Offenlegungspflicht des § 119 BAO, wonach die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen sind. Umfang und Intensität der amtswegigen Ermittlungspflicht sind jeweils unter Bedachtnahme auf die korrespondierenden Pflichten der Abgabepflichtigen bestimmbar; in dem Ausmaß, in dem der Abgabepflichtige eine Mitwirkung an der Wahrheitsfindung unterlässt, tritt auch die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück.

Wenn also der Kaufvertrag und die Abgabenerklärung jeden Hinweis darauf vermissen lassen, dass im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang (7 Tage vor Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaft) auch ein Auftrag zur Errichtung eines Hauses erteilt worden ist und die Abgabenbehörde zunächst - ohne zu prüfen, ob hier ein so genanntes Bauherrenmodell vorliegt – von den Angaben der Abgabepflichtigen ausging, so kann der Behörde nicht vorgeworfen werden, sie habe zu diesem Zeitpunkt ihre Ermittlungspflicht verletzt.

Es ist zwar richtig, dass bei der Abgabenbehörde bereits ab dem Jahre 1994 in anderen Fällen dieser Reihenhausanlage Zweifel an dem Vorliegen einer Bauherreneigenschaft entstanden sind und in diesen Fällen vorläufige Bescheide erlassen worden sind, allerdings konnte ohne die Vornahme von Prüfungshandlungen nicht vollständig eruiert werden, welche weiteren Grundstückserwerbe, die in zeitlichen Abständen erfolgten, diesem Projekt zuzurechnen sind. So blieb es der 1995 angeregten und letztlich 1998 durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung vorbehalten, die notwendigen Sachverhaltsfeststellungen zu ermitteln. Damit kann der Behörde kein Verstoß gegen die amtliche Ermittlungspflicht angelastet werden und hat die Behörde erst auf Grund der bei den Prüfungshandlungen neu hervorgekommenen Tatsachen Kenntnis vom gesamten entscheidungsrelevanten Sachverhalt erlangt.

Die amtswegige Wiederaufnahme ist verschuldensneutral formuliert. Das bedeutet, dass es bei der amtswegigen Wiederaufnahme nicht erforderlich ist, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorkommen, ohne Verschulden der Behörde bisher nicht geltend gemacht worden sind. Selbst wenn also die Abgabenbehörde – was hier nicht der Fall ist – wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung treffen würde, wäre die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen. Wird daher das Erstverfahren nur unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig waren, so ist eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetermaßen nicht genützt hat (vgl. die in Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, S. 2934, Wien, 1994 referierte VwGH Judikatur).

Zusammengefasst ist festzustellen, dass im Zeitpunkt der ersten Abgabenfestsetzung die Behörde nicht erkennen konnte, dass außer dem angezeigten Kaufvertrag über eine unbebaute Liegenschaft noch weitere Vorgänge existierten, die – im Zusammenhang gesehen – den Erwerb eines bebauten Grundstückes dokumentieren. So wurde der Abgabenbehörde erst mit Durchführung der Prüfungshandlungen ab dem 15. Jänner 1998 bekannt, dass auch dieser Erwerbsvorgang zu einem von der C. geplanten Reihenhausprojekt gehört. Das Hervorkommen der Vereinbarung vom 20. Februar 1990 zwischen der C. und der V., die als Indiz für das Vorliegen eines so genannten "Bauherrenmodells" zu werten ist, ist daher als ein tauglicher Wiederaufnahmegrund anzusehen.

Der Wiederaufnahmebescheid ist nach § 307 Abs. 1 BAO zwar mit der das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Sachentscheidung zu verbinden, allerdings

benötigt er eine Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme und hat den herangezogenen Wiederaufnahmetatbestand im Spruch zu nennen.

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 Grunderwerbsteuer

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 vorbehaltenen 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 Erwerbsvorganges. 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 bebaute Zustand (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, 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 17. Juli 1995 mit der C.
- den Kaufvertrag über die Liegenschaft vom 28. Juli bzw. 18. August 1995 mit der V.
- den Bauvertrag vom 21. Juli 1995 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 der H. -einbinden ließen, zum Erwerb der Liegenschaft durch die Grundeigentümer zu zulassen. Nach der 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 Bw. hat nicht dargelegt, welche Änderungen von ihr konkret veranlasst worden sind. Allgemeine Ausführungen, welche Änderungen in der gesamten Siedlung vorgenommen worden sind, sind nicht geeignet, für die Bauherreneigenschaft der Bw. zu sprechen. Allerdings gibt es für die angeführten Beispiele schon eine umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, der zB in der Vergrößerung der Terrasse und einem weiteren Kellerabgang vom Garten aus (VwGH 30.4. 1999, 97/16/0203), in der Vergrößerung des Kellers und dem Hinzufügen eines Wintergartens (VwGH 16.11.1995, 93/16/0017), in Änderungen an Loggien und Balkonen und im Verzicht auf Einbau eines Aufzuges (VwGH 26.1.1989, 88/16/0132 und 20.4. 1989, 88/16/0218) keine wesentliche oder tief greifende Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion gesehen hat.

Dass die Bw. am 8. November 1995 die Baubeginnsanzeige stellte, einen Abänderungsplan vorlegte und um Benützungsbewilligung ansuchte, kann in Anbetracht der Tatsache, dass die C. die Vorarbeiten geleistet hat und Partei im Verfahren um die Baubewilligung war, nichts daran ändern, dass zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges der Bw. auf Grund der Annahme eines vorbereiteten Vertragsgeflechtes und der damit verbundenen fehlenden Einflussnahme die Bauherreneigenschaft nicht zukommt.

Der grunderwerbsteuerlich relevante Erwerbsvorgang umfasst somit nicht nur das unbebaute Grundstück, sondern auch das darauf errichtete Wohnhaus auf Basis des Bauvertrages vom 21. Juli 1995, der mit dem Grundstückskaufvertrag vom 28. Juli bzw. 18. August 1995 eine Einheit bildet.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 3. August 2004