



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des J.T., Adresse, vom 17. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch BV, vom 13. September 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und betreffend berichtigter Grunderwerbsteuer nach der am 6. November 2007 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Gemäß Vermessungsurkunde des N vom 30. Mai 2003, GZ. Z/01, entstand ua. durch Teilung und Vereinigung mit einem Trennstück das Grundstück Gst 5536/9 GB X im neuen Ausmaß von 2.724 m<sup>2</sup>. Auf Grund eines (grundbücherlich bis zum Kaufvertrag noch nicht durchgeführten) Realteilungsvertrages waren unter anderem die B zu 69/192-Miteigentumsanteile sowie Frau H.W. zu 123/192-Miteigentumsanteile Miteigentümer dieser Liegenschaft Gst 5536/9 im Ausmaß von 2724 m<sup>2</sup>.

Gemäß Vermessungsurkunde des M vom 20. Oktober 2003, GZ Z/03, wurde in der Folge das Gst 5536/9 geteilt in dieses und in das aus dem Trennstück „1“ neu gebildete Gst 5536/50 im

Ausmaß von 229 m<sup>2</sup> sowie in das aus dem Trennstück „2“ neu gebildete Gst 5536/51 im Ausmaß von 192 m<sup>2</sup>.

Mit Kaufvertrag vom 2./ 3. Dezember 2003 bzw. 17. Dezember 2003 verkauften und übergaben die Verkäuferseite B sowie Frau H.W. als Miteigentümer des Gst 5536/9 das durch die Vermessungsurkunde vom 20. Oktober 2003 neu gebildete Gst 5536/50 im Ausmaß von 229 m<sup>2</sup> an die Käuferseite J.T. und dieser kaufte und übernahm diese Grundstück 5536/50 im Ausmaß von 229 m<sup>2</sup> in sein Alleineigentum. Als Kaufpreis für das Kaufgrundstück Gst 5536/50 im Ausmaß von 229 m<sup>2</sup> sowie der Servitutseinräumung gemäß Vertragspunkt VIII wurde zwischen den Vertragsparteien ein Betrag von pauschal 36.300,08 € festgesetzt und vereinbart. Unter Punkt VII erteilte die Käuferseite schon jetzt ihre Zustimmung zu einer Bauführung auf dem Gst 5536/9 bzw. auf der durch Teilung des Gst 5536/9 gebildeten und gemäß beiliegendem Plan für Haus 3 bestimmten Grundstück in der Form, dass die gemeinsame Grundgrenze mehr als die Hälfte mit einer Garage bzw. Carport bebaut werden konnte und verpflichteten sich, gegen den bezug habenden Bebauungsplan und Einreichplan keine Einwendungen zu erheben, sofern alle übrigen bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere die Bestimmungen der Tiroler Bauordnung eingehalten werden. Unter Punkt VIII wurden Vereinbarungen betreffend einer Servitutseinräumung bezüglich der Zufahrt zum Kaufgrundstück getroffen und weiters verpflichtete sich die Verkäuferseite zur Errichtung eines Zufahrtsweges auf eigene Kosten unter den dort näher angeführten Umständen. Aus dem einen integrierenden Bestandteil des Kaufvertrages bildenden Vermessungs(Teilungs)Plan geht hervor, dass die Kaufliegenschaft Teil eines mit insgesamt 8 Häuser (4 Doppelhäuser) vorgeplanten Bebauungsprojektes war, wobei die auf dem Gst 5536/50 (J.T.) und auf dem Grundstück 5536/51 (C.K.H) jeweils vorgesehenen zwei Häuser (Haus 1 und Haus 2) in der Art eines Reihenhauses zusammengebaut eingezeichnet sind.

Auf Grund der vom Vertragsverfasser, einem Rechtsanwalt, zusammen mit dem Kaufvertrag eingereichten Abgabenerklärung, worin die Gegenleistung mit 36.300,08 € angegeben war, schrieb das Finanzamt mit dem gegenüber dem Käufer J.T. ergangenen Abgabenbescheid vom 11. Februar 2004 für diesen Rechtsvorgang (Kaufvertrag) von der ausgewiesenen Gegenleistung die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer in Höhe von 1,270,50 € vor.

Als Ergebnis einer Außenprüfung nahm das Finanzamt das mit vorgenannten Grunderwerbsteuerbescheid abgeschlossene Steuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte gegenüber dem J.T. (im Folgenden: Bw.) mit dem berechtigten Grunderwerbsteuerbescheid von einer Gegenleistung von 144.483,08 € (Kaufpreis für das Grundstück von 36.300,08 € und für den Erwerb des Fertigteilhauses von 108,183,00 €) die Grunderwerbsteuer mit 5.056,91 € fest. Als Begründung dafür wurde Folgendes ausgeführt:

„Niederschriftlich wurde am 13.6.2006 festgehalten, dass sie auf Grund einer Anzeige der Fa. P im Lokalblatt der Gemeinde, in der mit der Errichtung einer Fertigteilhausanlage der Fa. XY auf dem Grundstück geworben wurde, mit der Fa. in Verbindung traten. Da die Firma bereits Pläne hatte konnten sie sich für ein Objekt entscheiden und nahmen daraufhin den Kontakt mit der B. auf um den Kaufvertrag über das Grundstück abzuschließen.

Auf Grund der mit ihnen aufgenommenen Niederschrift besteht ein sachlicher Zusammenhang zwischen Grundkauf und Erwerb des Fertigteilhauses, und liegen daher insbesondere unter Bedachtnahme auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Begründung für den berichtigten Bescheid vor.“

Gegen den Bescheid betr. Wiederaufnahme des Verfahrens und gegen den

Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit dem Vorbringen, der Bw. habe den Kaufvertrag über den Erwerb des Grundstückes mit den Verkäufern B sowie Frau H.W. und den Kaufvertrag über den Erwerb des Fertigteilhauses mit der Fa. P., und somit mit unterschiedlichen Vertragsteilen, abgeschlossen. Eine Einigung oder ein Konsens, sei auch nur mündlich, oder gar eine Entscheidung über ein bestimmtes Haus könne daher nicht mit den Grundstücksverkäufern erfolgt sein. Der Bw. habe erst nach Erwerb des Grundes mit der Fa. P. Kontakt aufgenommen, um auf dem Grund ein Fertigteilhaus der Firma XY errichten zu lassen. Bei der Errichtung des Hauses sei nicht die genannte Firma, sondern unter Beachtung der VwGH- Rechtsprechung der Berufungswerber der Bauherr gewesen. Außerdem sei nirgendwo eine Zweckbestimmung des Grundes ersichtlich. Der Bw. hätte den Grund gleichwohl jederzeit unbebaut wieder verkaufen oder sonstwie weitergeben oder verwenden können. Der Bw. (und kein anderer) sei also in jeder Hinsicht über das Grundstück verwertungsbefugt gewesen. Aus diesen Gründen sei die Grunderwerbsteuer ausschließlich vom nackten Grund und Boden zu berechnen, wodurch sich der angefochtene Bescheid sowohl im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch auf die geänderte Steuervorschreibung als rechtswidrig erweise, zumal seit Bescheiderlassung keine neuen Tatsachen, die der Abgabenbehörde nicht bekannt waren, hervorgekommen seien.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte das Finanzamt auf nachstehende auszugsweise wiedergegebene Begründung:

„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 11.02.2004 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. Berichtiger 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).

Laut Aussage des Berufungswerbers wurde in der gleichen Zeitung, in der die B. die gegenständliche Liegenschaft zum Kauf angeboten hat, auch von der Fa. P für die Errichtung einer Reihenhauanlage der Fa. XY auf diesem Grundstück geworben. Da Interesse bestand, ein Reihnhaus zu kaufen, setzte man sich mit Herrn Bu in Verbindung.

Von einer zufälligen Beauftragung der Fa. P kann daher keine Rede sein.

Auf Grund der bereits vorhandenen Planung durch Herrn Bu konnte sich der Berufungswerber ein Reihnhaus aussuchen. Die Baugenehmigung, der Abschluss der Verträge mit den Bauausführenden wie auch die Einholung der baubehördlichen Benützungsbewilligung spielt durch die Gesamtsachlage nur eine untergeordnete Rolle.

Die finale Verknüpfung zwischen der Errichtung des Reihenhauses und dem Grundstückserwerb ergibt sich auch schon aus dem zeitlichen Zusammenhang des vom Berufungswerber am 27.03.2003 unterfertigten Vorvertrages über die Liegenschaft und den am gleichen Tag abgeschlossenen Werkvertrag/Kaufvertrag hinsichtlich des Hauses. Im Zeitpunkt des Grundstückskaufes stand folglich die Absicht ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben eindeutig fest. Es spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen worden sind.

Zusammenfassend lag im Hinblick auf die im gegenständlichen Fall vorhandene Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers 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 den Unabhängigen Finanzsenat. Darin führt er aus, das Finanzamt gehe fälschlich von der Vermutung aus, dass es sich beim Abschluss des Grundstückskaufes um ein fertig geplantes Bauprojekt gehandelt habe. Zur Zeit des Grundstücksanbotes durch die Grundverkäufer habe ein Parzellierungsplan bestanden. Die Fa. P habe XY - Fertighäuser in mehreren Varianten sowie individuelle Hauplanung angeboten. Es sei jedoch keine Bedingung gewesen ein Fertigteilhaus von der Fa. P zu erwerben. Aus Kostengründen habe sich der Bw. für ein Fertigteilhaus entschieden. Nach langer Planungsphase in Abstimmung mit dem Doppelhausnachbarn (z.B. Dachform, Hausgröße) sei ein Kaufvertrag für den Grundkauf und ein Hausvertrag (mit Ausstiegsbedingungen) abgeschlossen worden. Wie im Vorvertrag (Grundkauf) expressis verbis angeführt werde, sei weder ein Baubescheid noch eine endgültige Vermessung noch eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung bereits vorgelegen. Alle Genehmigungen für das nach seinen Vorstellungen geplante und ausgeführte Haus seien von ihm als Bauherr unter alleiniger Tragung des wirtschaftlichen, finanziellen, unternehmerischen und technischen Risikos gebaut worden. Es gebe daher entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes keine finale Verknüpfung zwischen der Errichtung des

Reihenhauses und dem Grundstückserwerb. Die Errichtung des Reihenhauses sei erst nach Abschluss des Kaufvertrages (Grunderwerb), also ein halbes Jahr später in Angriff genommen worden, nachdem alle Voraussetzungen wie Baubescheid, sämtliche Kosten, Finanzierung u.dgl. endgültig geregelt gewesen wären.

In der am 6. November 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden keine ergänzenden Sachverhaltsangaben gemacht.

### ***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 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).

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war an Sachverhalt von folgenden chronologisch dargestellten Tatumständen auszugehen:

- Im Lokalteil einer Zeitung wurde im Jahr 2002/2003 eine Anzeige über den Verkauf des Grundstückes geschaltet und gleichzeitig die Errichtung einer Anlage auf diesem Grundstück durch die Fa. Atelier P beworben.
- Am 27. März 2003 schloss der Bw. mit den Grundstücksverkäufern einen Vorvertrag ab mit nachstehend auszugsweise wiedergegebenem Inhalt:  
 "II. Zweck: Der Käufer beabsichtigt, zur Errichtung eines Hauses auf dem GSt 5536/9 eine Teilfläche von 199,99 m<sup>2</sup> zu kaufen.  
 III: Vereinbarung: Die Grundeigentümer verpflichten sich hiermit, den Käufern aus GSt 5536/9 ein Grundfläche im Ausmaß von 199,99 m<sup>2</sup>, sowie einen 1/5 Miteigentumsanteil am Weg an der nordwestlichen Grenze im Ausmaß von 74,62 m<sup>2</sup> um den Gesamtkaufpreis von 35.139,93 € zu verkaufen.  
 VIII. Nebenabreden/Bedingungen: Der gegenständliche Vertrag und auch der nachfolgende Kaufvertrag stehen ausdrücklich unter der aufschiebenden Bedingung, dass auch die Verträge mit den übrigen Personen, die beabsichtigten vom Verkäufer ein Grundstück zu erwerben um dort in verdichteter Bauweise ein Gebäude zu errichten, rechtswirksam abgeschlossen werden. Sollte dies nicht möglich sein so können die Verkäufer vom gegenständlichen Vertrag zurücktreten, ohne dass die Käufer hieraus irgendwelche Ansprüche ableiten und geltend machen können."
- Ebenfalls am 27. März 2003 unterfertigte der Bw. und die Fa. Atelier P einen „Kaufvertrag/Werkvertrag“ mit dem Vertragsgegenstand, auf dem Käufer/Besteller eigentümlich gehörigen Bauplatz Ort X, Par. Nr. 5536/9 das Wohnhaus Nr. 2, Haustyp D-99, verbaute Fläche ca. 61,88 m<sup>2</sup>, Nettogrundrissfläche ca. 103,31 m<sup>2</sup>, Lageplan liegt bei, zu errichten. Die Errichtung ist nach den hier beigelegten Grundrisszeichnungen und lt. beiliegender Liefer- und Leistungsbeschreibung einschließlich der im Bauherrenmerkblatt Firma XY. angeführten Bedingungen, welche im Einzelnen mit dem Käufer abgehandelt wurden und einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bilden, vorzunehmen. Punkt 7 Schlussbestimmung legte ua. Folgendes fest:  
 "Der Auftrag wird nur durchgeführt, wenn für die 2. Haushälfte oder die, für das Gesamtprojekt geplanten Einzelhäuser ein Käufer gefunden wird und der Baubeginn ist von der Einhaltung der Termine des Käufers der 2. Haushälfte oder geplanten Einzelhäuser abhängig (gültig auch für mehrere Käufer bei Reihenhäuser).  
 Der Käufer wird hiermit informiert, dass er auch für das gegenständliche Haus die jeweilig gültige Grunderwerbsteuer, derzeit 3,5 %, sollte eine Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden, an das Finanzamt zu leisten hat."
- Gemäß Vermessungsurkunde des M vom 20.10.2003, GZ. Z/03 wurde das GSt 5536/9 geteilt in dieses und in das aus dem Trennstück "1" neu gebildete GSt 5336/50 im Ausmaß von 229 m<sup>2</sup> sowie in das aus dem Trennstück „2“ neu gebildete GSt 5536/51 im Ausmaß von 192 m<sup>2</sup>.
- Mit Kaufvertrag vom 2. Dezember /3. Dezember/17. Dezember 2003 erwarb der Bw. von den Grundstücksverkäufern das neu gebildet GSt 5536/50 im Ausmaß von 229 m<sup>2</sup>

um den Kaufpreis von 36.300,08 €. Beigeschlossen war ein Lageplan, worin das gesamte Wohnprojekt mit den insgesamt 8 geplanten Häusern (4 Reihenhäuser) und dem Servitutsweg genau eingezeichnet ist.

- In der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 vom 19. Jänner 2004 wurde unter Beischluss des Kaufvertrages der Grundstückskauf erklärt und darin die Gegenleistung mit 36.300,08 € ausgewiesen.
- Das Finanzamt setzte von dieser erklärten Gegenleistung mit Bescheid vom 11. Februar 2004 die Grunderwerbsteuer mit 1.270,50 € fest.
- Anlässlich der im Jahr 2006 vorgenommenen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO wurde an Tatumständen festgestellt, dass neben dem angezeigten Kaufvertrag vorher bereits ein Vorvertrag über den Grundstückskauf und gleichzeitig ein Kauf/Werkvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses (Fertighauses) abgeschlossen worden waren.
- Das Finanzamt nahm auf Grund der Prüfungsfeststellungen das Grunderwerbsteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und bezog im berechtigten Grunderwerbsteuerbescheid neben dem Grundstückskaufpreis auch die Baukosten in die GrESt- Bemessungsgrundlage ein.

Befragt über den Ablauf des Grundstückskaufes und der Errichtung des XY- Hauses machte der Bw. gegenüber dem Prüfer folgende niederschriftliche Angaben:

*„Wie und durch wen wurden sie auf das ha. Grundstück aufmerksam?“*

Im Lokalblatt war eine Anzeige von der R.I.W. betreffend des Grundstückes. Wir wussten auch durch Absprache in der Gemeinde, dass der Grund verkauft werden sollte.

In der gleichen Zeitung (Lokalblatt) hat die Fa. Atelier P für die Errichtung einer Anlage auf diesem Grundstück geworben. Dies war im Jahr 2002/2003.

Da wir interessiert waren ein Reihnhaus zu kaufen traten wir mit Herrn Bu in Kontakt. Herr Bu hatte bereits einen Plan. Hier konnten wir uns eine Grandparzelle aussuchen. Daraufhin wurde der Kontakt mit der B. aufgenommen, und die Verhandlungen bezüglich des Grundkaufes geführt. Von Herrn Bu wurde das Fertigteilhaus erworben. Es wurde vereinbart, dass wir Bauherren sind.

*Wie kam der Kontakt mit Herrn Bu zustande?*

Mit Herrn Bu traten wir auf Grund seiner Annonce in der Zeitung in Kontakt.

*Warum wurde der Vertrag mit Herrn Bu, Erwerb des XY – Hauses, und der Vorvertrag über das Grundstück gleichzeitig abgeschlossen?*

Da das Projekt nur zu stande kam, weil wir von Herrn Bu das Fertigteilhaus gekauft haben, wurden die Verträge über den Grundkauf und den Erwerb des XYhauses gleichzeitig abgeschlossen. Die Zahlungen für den Erwerb des Grundstückes flossen nicht über Herrn Bu.

Die Niederschrift wurde vorgelesen.

Eine Zweitschrift der Niederschrift wurde ausgehändigt.“

Ausgehend von der eingangs dargestellten Rechtslage spricht für eine im Gegenstandsfall vorliegende finale Verknüpfung der Errichtung des Fertighauses mit dem Grundstückskauf schon die zeitliche Komponente, wurde doch vom Bw. der Vorvertrag über den Grundstückskauf und der „Kaufvertrag/Werkvertrag“ über den Erwerb und die Errichtung des



Fertighauses jeweils am 27. März 2003 und damit am gleichen Tag unterfertigt. Aus der Aussage des Bw. geht implizit hervor, dass der Grundstücksverkauf zusammen mit dem Projekt einer Verbauung des Grundstückes 5536/9 mit einer Wohnanlage gemeinsam beworben wurden, wobei die Fa. Atelier P für die Verbauung des Bauplatzes Gst. 5536/9 bereits einen Plan hatte und sich der Bw. „hier“ (gemeint offensichtlich bei dieser Firma) eine Grundparzelle aussuchen konnte. Die Einbindung des Bw. in das von der Fa. Atelier P für den Bauplatz Gst. Nr. 5536/9 (siehe den bezeichneten Bauplatz im Kauf/Werkvertrag) bereits geplante und projektierte Bebauungskonzept zeigt sich im Übrigen auch darin, dass das GST 5536/9 erst gemäß der Vermessungsurkunde vom 20. Oktober 2003 in die augenscheinlich jeweils für die einzelnen Reihenhäuser „vorgesehenen“ Grundstücke mit den entsprechenden Grundstücksflächen geteilt worden ist. Mit Kaufvertrag vom 2. Dezember 2003 hat dann der Bw. das laut dem dem Werkvertrag/Kaufvertrag beiliegenden Lageplan für sein Reihnhaus Nr. 2 vorgesehene Grundstück im Ausmaß von letztlich 229 m<sup>2</sup> gekauft. Wenn aber bereits im Kaufvertrag/Werkvertrag der Käufer/Besteller der Fa. Atelier P *„den Auftrag erteilte, auf dem oben bezeichneten dem Käufer eigentümlich gehörigen Bauplatz ein Wohnhaus zu errichten“* und in den Schlussbestimmungen des weiteren ausdrücklich vereinbart wird, *„der Auftrag wird nur ausgeführt, wenn für die 2. Haushälfte oder die, für das Gesamtprojekt geplanten Einzelhäuser ein Käufer gefunden wird und der Bautermin ist von der Einhaltung der Termine des Käufers der 2. Haushälfte oder geplanten Einzelhäuser abhängig (gültig auch für mehrere Käufer bei Reihenhäuser)“* dann wird deutlich, dass der Bw., der zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages/ Werkvertrages des Fertighauses noch nicht Eigentümer der diesbezüglichen Grundstücksfläche war, in ein von der Fa. Atelier P für den Bauplatz Gst. 5536/9 erstelltes und in der Zeitung beworbenes Bebauungsgesamtkonzept der Errichtung von 4 Doppelwohnhäuser eingebunden war. Hat aber die Fa. Atelier P für den im Eigentum der B und der Frau H.W. stehenden Bauplatz Gst. 5536/9 ein Gesamtkonzept für dessen Bebauung mit 4 Reihenhäuser ausgearbeitet, dann liegt es auf der Hand, dass dieses Unternehmen, das die Errichtung von Fertighäuser bezogen auf einen bestimmten Bauplatz anbietet und bewirbt, auch für die entsprechende Bereitstellung (durch Verkauf) des für die Errichtung dieses Reihenhauses (Fertighauses) vorgesehenen Grundstückes durch die Grundeigentümer Vorsorge trifft. Dies zeigt die gemeinsame Werbemaßnahme in der Zeitung und dass sich der Bw. nach seinen Angaben bei der Fa. Atelier P „eine Grundparzelle aussuchen konnte.“ Die bestehende Wechselwirkung zwischen jeweiligem Grundstücksverkauf einerseits und der zu deren Verbauung bereits projektierten Reihenhäuseranlage andererseits lässt sich auch aus dem ersten Absatz von Punkt VIII des Vorvertrages erkennen, wenn darin Folgendes festgelegt wird: *„Der gegenständliche Vertrag und auch der nachfolgende Kaufvertrag stehen ausdrücklich unter der aufschiebenden Bedingung, dass auch die Verträge mit den übrigen Personen, die beabsichtigten vom Verkäufer ein Grundstück zu erwerben um dort in verdichteter*

Bauweise ein Gebäude zu errichten, rechtswirksam abgeschlossen werden. Sollte dies nicht möglich sein so können die Verkäufer vom gegenständlichen Vertrag zurücktreten, ohne dass die Käufer hieraus irgendwelche Ansprüche ableiten und geltend machen können."

Auf Grund der dargestellte Sachlage war in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass der Bw. als Erwerber des Fertighauses in das von der Fa. Atelier P für das Grundstück 5536/9 erstellte Gesamtkonzept der Bebauung dieses Grundstückes mit einer Reihenhauswohnanlage eingebunden war, wobei der Bw. den Auftrag zur Errichtung des Fertighauses bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über den Erwerb der (durch Teilung überhaupt erst neu entstandenen) Grundparzelle 5536/50 erteilt hat. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass ein am gleichen Tag wie der Kauf/Werkvertrag abgeschlossener Vorvertrag unter Punkt II anführt, der Käufer beabsichtigt zur Errichtung eines Hauses auf dem GSt 5336/9 eine Teilfläche von 199,99 m<sup>2</sup> zu kaufen und die Grundeigentümer sich unter Punkt III verpflichteten, den Käufern aus GSt 5536/9 eine Grundfläche im Ausmaß von 199,99 m<sup>2</sup>, sowie einen Miteigentumsanteil am Weg der nordwestliche Grundgrenze im Ausmaß von 74.62 m<sup>2</sup> um den Gesamtkaufpreis von 35.139,93 € zu verkaufen. Dieser Vorvertrag im Konnex gesehen mit dem gleichzeitig abgeschlossenen Kaufvertrag/Werkvertrag über die Errichtung des Fertighauses spricht nämlich ebenfalls für den finalen Zusammenhang zwischen bereits erfolgten Auftrag zur Errichtung des Fertighauses und dem Grundstückskauf im Rahmen dieses Gesamtprojektes. Der im Streitfall unzweifelhaft gegebene enge zeitliche und sachliche Konnex zwischen dem Kaufvertrag/Werkvertrag über die Errichtung des Fertighauses mit dem Erwerb des Grundstückes und die erfolgte Einbindung des Grundstückskäufers in ein von der Fa. Atelier P von vornherein vorgegebenes Gesamtkonzept der Errichtung einer Wohnanlage mit 4 Doppelhäusern auf dem Grundstück 5536/9, rechtfertigen die Schlussfolgerung, dass einheitlicher Gegenstand des streitgegenständlichen Erwerbsvorganges das mit einem bestimmten Fertighaus bebaute Grundstück war. Nach Lehre (Fellner, aaO, Rz 88a zu § 5 GrEStG) und Rechtsprechung ist bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten (hier: Kauf/Werkvertrag) einheitlicher für die Grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung maßgebender Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebaute Zustand. An diesem einheitlichen Leistungsgegenstand vermag somit auch der Berufungseinwand nichts zu ändern, dass die Vertragspartner des Bw. beim Grundstückskauf und beim Kaufvertrag/Werkvertrag verschieden waren. Demzufolge zählen neben dem erklärten Kaufpreis von 36.300,08 € auch die (der Höhe nach unstrittig gebliebenen) Errichtungskosten von 108.183 € für das Fertighaus zur GrESt- Bemessungsgrundlage. Zu Recht hat das Finanzamt mit dem

berichtigten Steuerbescheid von einer Gegenleistung von 144.483,08 € die Grunderwerbsteuer mit 5.056,91 € festgesetzt.

## 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 2./3./17. Dezember 2003 vereinbarte Grundstückserwerb angezeigt und die Gegenleistung mit 36.300,08 € angegeben.

Außer Streit steht, dass der Vorvertrag über den Grundstücksankauf und der Kaufvertrag/Werkvertrag über die Errichtung eines bereits projektierten Fertighauses, und damit jene Tatsachenfeststellungen, die zusammen mit der niederschriftlichen Aussage zur Einbeziehung der Errichtungskosten in die Gegenleistung führten, dem Finanzamt in jenem Grunderwerbsteuerverfahren, das mit dem Bescheid vom 11. Februar 2004 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 108.183 € 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 3.786,41 € 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 Erwerb des 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 144.483,08 € die Steuer mit 5.056,91 € festgesetzt. Es waren daher wie im Spruch ausgeführt die Berufungen gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Grunderwerbsteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 9. November 2007