



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des N.N., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt.X, vom 31. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 3. März 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Ausgehend von einer Gegenleistung in Höhe von 449.174,87 € wird gemäß § 7 Z 3 GrEStG die Grunderwerbsteuer mit 15.721,12 € festgesetzt. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe wird in den Entscheidungsgründen dargestellt und bildet insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Auf die bereits eingetretene Fälligkeit wird hingewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 6. Februar 2002 schlossen N.N. als Auftraggeber und die Firma X.BauträgerGmbH&CoKG als Auftragnehmer und Bauträger einen Bauträgerwerkvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"I. Präambel

Herr N.N., geb. Datum, ist Alleineigentümer des GST 1053/4 in EZ Zahl im Ausmaß von ca. 1514 m², gewidmet als Baufläche (begrünt). Die Grundstücksadresse ist X-Straße.
Der Auftragnehmer beabsichtigt, auf dieser Liegenschaft gemäß dem rechtskräftigen Baubescheid des Stadtmagistrates A vom 06.12.2001, Zahl 123, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eine Reihenhausanlage mit 7 Reihenhäusern (Einfamilien- und Doppelhausanlage) zu errichten.

II. Vertragsgegenstand

1. Bauausführung

Die Vertragsteile vereinbaren, dass der Auftragnehmer im eigenen Namen auf eigene Rechnung das Bauvorhaben durchführt.

Vertragsgegenstand ist die Errichtung der Reihenhäuser Nr. 6 und 7 laut den Einreichplänen des Architekten XX vom 04.04.2001, Anschrift.

Der Auftraggeber beauftragt den Auftragnehmer mit der Planung, Erstellung der Leistungsverzeichnisse, Ausschreibung, Vergabe, Bauleitung und Bauaufsicht für das in der Präambel beschriebene Bauvorhaben und der Auftragnehmer nimmt diesen Auftrag an.

Der Auftragnehmer errichtet das kaufgegenständliche Objekt gemäß der Bau- und Ausstattungsbeschreibung fassadenfertig. Die Auftraggeberseite hat den Kaufgegenstand zur Gänze selbst auszubauen (Rohbau).

Dem Auftraggeber ist bekannt, dass die Einreichplanung und die für die Erlangung der Baubewilligung sonstigen notwendigen Unterlagen und Pläne von oben erwähntem Architekten bereits erstellt wurden. Der Auftraggeber bestätigt, diese Pläne zu kennen.

2. Entgelt/Zahlungsmodalitäten/Sicherstellung

Das als Fixpreis vom Auftragnehmer garantierte Pauschalentgelt für die vom Auftragnehmer zu erbringenden Leistungen (fassadenfertige Erstellung des Vertragsgegenstandes und aller Leistungen gemäß den vorliegenden Einreichplänen vom 04.04.2001 samt Bau der Tiefgarage sowie der Außenanlage gemäß Bau- und Ausstattungsbeschreibung) beträgt brutto 357.446,00 (in Worten EURO: dreihundertsiebenundfünfzigtausendvierhundertsechundvierzig), (entspricht ATS 4.918.561,00).

Den Vertragsteilen ist bekannt, dass der Auftraggeber gleichzeitig weitere Grundanteile der EZ Zahl an 5 Kaufinteressenten verkauft. Laut diesen Kaufverträgen sind die Käufer verpflichtet, den Kaufschilling für diese Anteile in Höhe von insgesamt EUR 610.528,92 (ATS 8.401.061,16) auf die vom Vertragsverfasser bekanntzugebenden Treuhandkonto zu bezahlen.

Der Auftragnehmer bzw. Bauträger ist berechtigt, den Gesamtkaufpreis dieser Grundanteile mit dem Werklohn laut gegenständlichem Vertrag in Höhe von EUR 357.446,00 (ATS 4.918.561,00) gegenzuverrechnen.

Der Vertragsverfasser erhält von beiden Vertragsparteien den unwiderruflichen Auftrag, einen Betrag in Höhe von EUR 253.083,00 (ATS 3.482.500,00) nach Eingang auf die Anderkonten und Vorliegen der Berechtigungen (Sicherstellung der Rechtstellung der Auftraggeber bzw. Käufer gemäß § 24(a) WEG und § 24(c) WEG) an den Auftraggeber auf ein von diesem bekanntzugebenden Konto zu bezahlen. Die Vertragsparteien vereinbaren ausdrücklich, dass der jeweilige gemäß vereinbartem Ratenplan zu zahlende Werklohnanteil erst nach Überweisung des Betrages von EUR 253.083,00 an den Auftraggeber fällig wird.

Zur Sicherstellung des Kaufschillings verpflichtet sich der Auftragnehmer und Bauträger, die Zusage der beabsichtigten Einräumung des Wohnungseigentumsrechtes für den Käufer im Grundbuch gem. §§ 24a Abs. 2 bzw. 24c WEG 1975 auf der zu bebauenden Liegenschaft in Verbindung mit der Zahlung nach Ratenplan (§ 9 BTVG) anzumerken.

Der Kaufschilling für sämtliche Grundanteile der jeweiligen Käufer geht auf ein eigenes Treuhandkonto, welches ausschließlich für den Auftraggeber eingerichtet wird. Der Vertragsverfasser bzw. Treuhänder erhält vom Auftraggeber den unwiderruflichen Auftrag, Zahlungen von diesem Konto an den Auftragnehmer gemäß vereinbartem Ratenplan, somit nach Baufortschritt, vorzunehmen.

Weiters verpflichtet sich der Auftraggeber alle notwendigen Unterschriften zu leisten, dass der Auftragnehmer den Werklohn bezüglich der Auftraggeber der übrigen 5 Reihenhäuser gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des BTVG grundbücherlich sicherstellen kann.

3. Weiterleitung des Entgeltes an den Auftragnehmer

Der Vertragsverfasser erhält von beiden Vertragsteilen den unwiderruflichen Auftrag, den Werklohn aufgrund des Baufortschrittes an den Auftragnehmer weiterzuleiten wie folgt:

- 1) 30 % bei Baubeginn aufgrund einer rechtskräftigen Baubewilligung
- 2) vom Restbetrag
 - a) 40,00 % bei Fertigstellung des Rohbaues der Tiefgarage und der Keller
 - b) - e)"

Der grundbücherliche Alleineigentümer der Liegenschaft Zahl N.N. schloss als Verkäufer bezogen auf den dem ideellen Grundanteil für das jeweilige Haus entsprechenden (ideellen) Anteil an dieser Liegenschaft (Vertragsgegenstand) mit den einzelnen Käufern einen Kauf und Wohnungseigentumsvertrag ab. Punkt I Allgemeines führt u.a. Folgendes aus:

"Die Firma X.BauträgerGmbH&CoKG, vertreten durch den GF Herrn W.H., errichtet auf dieser Liegenschaft gemäß dem Baubescheid des Stadtmagistrates A vom 06.12.2001, Zahl 123 im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eine Reihenhauseanlage mit sieben Reihenhäusern (Einfamilien- und Doppelhauseanlage). Die Anlage ist noch nicht fertiggestellt.

Die Käufer der einzelnen Einheiten dieser Anlage bilden eine Wohnungseigentumsgemeinschaft im Sinne des WEG 2002 in der jeweils gültigen Fassung.

Der gegenständliche Vertrag sowie der zwischen der Firma X.BauträgerGmbH&CoKG und der Käuferseite zu schließende Bauträgerwerkvertrag bedingen sich gegenseitig, sodass im Falle eines berechtigten Rücktrittes vom Bauträgervertrag auch der gegenständliche Vertrag wegen Wegfalles der Geschäftsgrundlage aufgelöst ist."

Mit der an N.N. gerichteten Rechnung vom 18.12.2003 hat die Firma X.BauträgerGmbH&CoKG gemäß Bauträgerwerkvertrag vom Jahr 2002 und nach Abschluss der Bauarbeiten über die fassadenfertige Errichtung der 2 Häuser inklusive Tiefgarage wie folgt abgerechnet:

"Betrag lt. Vertrag € 297.871,-- minus nicht erbrachte Leistung wie Balkongeländer etc. 15 % der Vertragssumme sind € 44.680, ergibt eine

Rechnungssumme von	€ 253.191,--
Ust 20 %	50.638,20
Rechnungssumme:	€ 303.829,20

Bitte nicht einzahlen- wird lt. Vertrag mit Grundstück gegenverrechnet."

Am 19. Juli 2005 wurde N.N. zu den Kaufverträgen Wohnanlage X-Str. niederschriftlich vernommen. Diesbezüglich machte er folgende Angaben:

"Y-GmbH&CoKG trat wegen einer Bebauung des gegenständlichen Grundstückes an mich heran, nach dem ich deshalb inseriert hatte.

Für die Bebauung sollte ich ATS 3,5 Millionen und 2 der 7 Häuser (letztlich 6+7) fassadenfertig, innen Rohbau, erhalten. Es gibt dazu eine schriftliche Vereinbarung, welche sich beim Rechtsanwalt X befindet; ich werde dafür sorgen, dass dem Finanzamt innerhalb der nächsten Woche eine Kopie übermittelt wird.

Letztlich wurden ATS 2,0 Millionen tatsächlich bezahlt, da die Fa. X.Bau bereits zahlungsschwach war. Eine gesonderte Vereinbarung zur Bezahlung des Hauses 3 mit der Y-GmbH lt. Punkt V des Kaufvertrages ist mir nicht bekannt, und auch nicht relevant, da ich auch keine Kaufpreise erhalten habe.

Zunächst ist die bauausführende Firma die Fa. Sch. gewesen. Statt deren ist schließlich die Firma D. in die weitere Bautätigkeit eingetreten. Dass diese für zumindest einen Teil der Aufwendungen Häuser (2-3) erhalten hätte, wird mit der Zahlungskraft des Auftraggebers X.Bau (Rechtsnachfolger der Y) zusammengehängt sein.

Die Häuser 1-5 wurden durch die D fertiggestellt, bis auf die derzeit noch im Eigentum des Herrn D.O. stehenden Häuser 2+3 auch innen. Das betrifft also auch Haus 4, welches durch Herrn H. an R/T veräußert wurde, und Haus 5, welches offiziell durch mich an K/G verkauft wurde. Von eventuellen Ausbauvereinbarungen mit der Fa. D ist mir nichts bekannt.

Die Kaufpreise sämtlicher Grundstücke und Bauwerke gingen immer auf ein Treuhandkonto des Vertragsserrichters Rechtsanwalt Dr. G, wobei an mich aus diesem Titel keine Zahlungen geleistet wurden.

Zur Vertragsauflösung betr. Häuser 2+3 kann ich sagen, dass ich nur beim ersten Gesprächstermin beim Masseverwalter Dr. Z dabei war, usw. mit meinem damaligen Vertreter Dr. G; da mir der Verlauf dieses Gespräches nicht behagt hatte, bestellte ich X für die weiteren Verhandlungen zu meinem Vertreter, welcher an den weiteren Gesprächen für mich teilnahm.

Gleich zu Beginn, beim ersten Gesprächstermin bei dem ich anwesend war, hat Herr De gesagt, er würde selbst kaufen wollen, und sagte dieser auch sinngemäß: "...damit man aus dieser Sache einigermaßen gut herauskäme....". Es bestand keine Veranlassung, an eine dritte Partei zu veräußern,

und hat eine solche Überlegung meines Wissens auch nie eine Rolle gespielt.
Zeitangaben lassen sich keine machen, da ja nur X bei den Verhandlungen zugegen war. "

Mit Bescheid vom 3. März 2006 wurde gegenüber N.N. (Bw) für den Rechtsvorgang "Bauträgerwerkvertrag vom 6. Februar 2002 mit X.BauträgerGmbH&CoKG i.L." von einer Gegenleistung von 502.791,67 € (Kaufpreis: 357.446 € + sonstige Leistung: 145.345,67 €) die Grunderwerbsteuer mit 17.597,71 € festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass mit diesem Bauträgerwerkvertrag der Auftragnehmer X.BauträgerGmbH&CoKG das Recht der Bebauung des Grundstückes 1053/4 in EZ Zahl im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erworben habe. Als Entgelt wäre die fassadenfertige Errichtung der Reihenhäuser 6+7 (Fixpreis € 357.446,00), sowie die Entrichtung eines Betrages von € 253.083,00 (später abgewandelt auf einen Betrag von ATS 2.000.000/ € 145.345,67) zu Gunsten des Auftraggebers N.N. vereinbart gewesen. Dieser Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht- sämtliche Grundstückskaufpreise seien dem Auftragnehmer zugeflossen- unterliege der Grunderwerbsteuer gem. § 1 (2) Grunderwerbsteuergesetz mit sämtlicher Gegenleistung, welche der Übernehmer des Übereignungsanspruches zu leisten habe- gem. § 5 (1) Zi 6 GrEStG im vorliegenden Fall die Fixpreise und den Geldbetrag. Weiters wurde dargelegt, dass im Streitfall wegen der Uneinbringlichkeit der Abgabe bei der X.BauträgerGmbH&CoKG diese gegenüber dem Gesamtschuldner N.N. festgesetzt wurde.

Diesen Grunderwerbsteuerbescheid bekämpft die gegenständliche weitwendig begründete Berufung dem Grunde nach im Wesentlichen mit dem Vorbringen, bei diesem Bauträgerwerkvertrag handle es sich um einen "klassischen Werkvertrag per se", womit der Bw. lediglich mit der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG einen Werkvertrag des Inhaltes abgeschlossen habe, dass diese für ihn auf seinem Eigengrund zwei Reihenhäuser errichte. Durch diesen Rechtsvorgang sei der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG nicht die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bauliegenschaft EZ Zahl zugekommen. Das Finanzamt sei zu Unrecht vom Vorliegen eines Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG ausgegangen. "Vorsichtshalber" werde auch die Höhe der Gegenleistung bestritten.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die grundsätzliche Steuerpflicht des in Frage stehenden Rechtsvorganges bestätigt, der Berufung gegen die Bemessungsgrundlage aber insoweit gefolgt, dass nunmehr von einer Gegenleistung von 449.174,87 € (= 303.829,20 € + 145.345,67 €) die Grunderwerbsteuer mit 15.721,12 € festgesetzt wurde. Die Begründung lautete wie folgt:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Mit Bauträgerwerkvertrag vom 6.2.2002 zwischen dem Auftraggeber N.N. und der Firma X.BauträgerGmbH&CoKG erwarb letztere das Recht der Bebauung der Liegenschaft des N.N. in EZ Zahl im eigenen Namen und auf eigene Rechnung (Feststellung und Vereinbarung lt. Präambel bzw. Pkt. II.1).

Gemäß Pkt. II.1 des gegenständlichen Bauträgerwerkvertrages ist Vertragsgegenstand tatsächlich die

Errichtung der Reihenhäuser 6 + 7; allerdings wird auch die laut Präambel auf der Liegenschaft des N.N. in EZ Zahl beabsichtigte Errichtung einer Reihenhausanlage mit 7 Reihenhäusern im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vereinbart.

Das Vorliegen eines "klassischen Werkvertrages per se" impliziert an sich nicht von vorne herein einen Ausschlussgrund für die Grunderwerbsteuer; es kommt vielmehr auf den Inhalt, bzw. Verflechtungen mit etwaigen weiteren Verträgen an. Hingewiesen darf in diesem Zusammenhang werden auf Erwerbe im Bauherrenmodell.

Die Tatsache "weiterer Verkäufe" und der Verpflichtung der Bezahlung von Grundstückskaufpreisen durch fünf Kaufinteressenten auf diverse Treuhandkonten widerspricht nicht einem Vorliegen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht bei der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG.

Begründung:

Herr N.N. hatte zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsgewalt über das Treuhandkonto, sondern der Auftragnehmer X.BauträgerGmbH&CoKG hatte vielmehr die Berechtigung, den Werklohn für die Häuser 6 + 7 mit dem Gesamtaufschilling der betr. Grundanteile gegenzuverrechnen; vereinbart war lediglich, dass Herr N. einen Betrag von € 253,083,00 erhalten sollte.

Herr N.N. gab anlässlich der Niederschrift vom 19.7.2005 betreffend Kaufverträge Wohnanlage X-Str., zu Protokoll, dass er für die Bebauung ATS 3.500.000,00 und die fassadenfertigen Häuser 6 + 7 erhalten sollte; letztlich wurden jedoch lediglich ATS 2.000.000,00 bezahlt.

Die Kaufpreise sämtlicher Grundstücke und Bauwerke wären immer auf ein Treuhandkonto des Vertragserrichters RA Dr. G gegangen, wobei an ihn aus diesem Titel keine Zahlungen geleistet wurden.

Dass der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG nur jene Kaufpreise im Rahmen der Gegenverrechnung zugeflossen seien, die dem vereinbarten Werklohn entsprochen hätten, kann auch schon deshalb nicht gesehen werden, da in Anrechnung diverser Minderleistungen anstatt des vereinbarten Werklohnes von € 357.446,00 ein Betrag von € 303.829,20 in Rechnung gestellt wurde (Rechnung der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG an Herrn N.N. vom 18.12.2003), welcher jedoch auf Grund der Gegenverrechnungsvereinbarung nicht eingezahlt wurde und zudem, obwohl treuhändig sichergestellt, schließlich anstatt der vereinbarten € 253.083,00 lediglich der Gegenwert von ATS 2.000.000,00 (siehe Niederschrift)- € 145.345,67- an Herrn N.N. bezahlt wurde.

Die Erwerbe der Grundstücke der Häuser 2 und 3 durch die Fa. D. GmbH vom Berufungswerber vermögen keinen Beweis in die begehrte Richtung zu führen, da ein Erwerb in jedem Fall vom (grundbücherlichen) Eigentümer erfolgen wird.

Zur Vereinbarung im Kaufvertrag über das Grundstück des Hauses 2 (ErfNr. 123JZ) vom 14.4./30.4.2003, wonach die Käuferseite D. GmbH keine Zahlung zu leisten hätte, zumal der Kaufpreis mit der Werkleistung der Käuferseite laut Werkvertrag gegenverrechnet würde, kann gesagt werden, dass diese im Zusammenhang mit der Werkleistung, welche die Fa. D. GmbH generell als (neuer) Bauausführender der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG für das Gesamtprojekt zu erbringen hatte, zu sehen ist, und nicht etwa weil letztere ihre Leistungen aus dem Bauträgerwerkvertrag vom 6.2.2002 nicht erbracht hat und es die Fa. D. GmbH übernommen hat, diese Leistungen, quasi an Zahlungen statt, fertig zu stellen.

Durch den Berufungswerber wird offenbar vermeint, die Fa. D. GmbH wäre in den (Werk-) Vertrag mit der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG eingetreten, wo doch erstere lediglich Bauausführende des betr. Bauträgers war. Es wäre denkbar unsinnig, wollte der Veräußerer N.N. auf den betr. Erlös von € 118.158,00 verzichten, welcher ihm doch zustand, zumal sich die Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG ja vertraglich gebunden hatte. Vielmehr drückt gerade diese Vereinbarung aus, dass die Rechtsstellung des Verkäufers keine üblich freie war, sondern die Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG tatsächlich eine umfassende Verfügungsmacht innehaben musste, welche, neben den Vorgängen auf den Verrechnungskonten, wie in ähnlichen Fällen nicht unüblich, auch die Grundstücksveräußerungen inkl. deren Vertragsgestaltung selbst betraf.

Unter Pkt. V.2 des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages zwischen N.N. und M.K. und S.G. wird der unwiderrufliche Auftrag erteilt, den Kaufpreis an den Bauträger nach Maßgabe des Bauträgerwerkvertrages, abgeschlossen zwischen dem Verkäufer und dem Bauträger, weiterzuleiten. Der in der Berufung dazu ausgeführte Satzteil "...in Abgeltung der von diesem für den Berufungswerber zu erbringenden Werkleistungen..." ist eine willkürliche Beifügung welche im zitierten Vertrag nicht vorkommt. Der Vertragsverfasser erhielt laut Bauträgerwerkvertrag vom 6.2.2002 zwischen dem Auftraggeber N.N. und der Firma X.BauträgerGmbH&CoKG den unwiderruflichen Auftrag, einen Betrag in Höhe von € 253.083,00 nach Eingang auf die Anderkonten und Vorliegen der Berechtigungen (...) an den Auftraggeber auf ein von diesem bekannt zu gebendes Konto zu bezahlen.

Nur diese Summe wurde laut dem betr. Vertrag dem Auftraggeber zugestanden (neben den Häusern 6 + 7), was sich auch mit dessen Aussage in der Niederschrift vom 19.7.2005 deckt. Es kann keine Rede davon sein, der Auftraggeber hätte "die Kaufschillinge" erhalten und lediglich den Werklohn lt. Ratenplan weiterleiten lassen.

Schließlich ist auch ausdrücklich vereinbart worden, dass der jeweilige gemäß vereinbartem Ratenplan zu zahlende Werklohnanteil erst nach Überweisung des og. Betrages von € 253.083,00 fällig wird.

Im betreffenden Bauträgerwerkvertrag vom 6.2.2002 zwischen dem Auftraggeber N.N. und der Firma X.BauträgerGmbH&CoKG verpflichtet sich der Auftraggeber zur Leistung sämtlicher Unterschriften zur grundbücherlichen Sicherstellung sämtlicher betreffender Werklöhne der fünf Grundstückserwerber durch den Auftragnehmer; auch dieser Passus zeigt die Machtstellung des Bauträgers auf.

Die Käuferakquisition erfolgte durch die Fa. Y-GmbH&CoKG, die spätere Firma X.BauträgerGmbH&CoKG, welche sowohl für den Verkauf der betreffenden Objekte als auch der Grundstücke federführend war. Herr N.N. hatte zu keinem Zeitpunkt einen Einfluss auf die Verkäufe. Zum zit. Kaufvertrag vom 29.6./1.7.2004 kann auf Grund umfangreicher Erhebungen festgestellt werden, dass der Veräußerer N.N., welcher offiziell die betreffenden Grundstücke im Eigentum hatte, die Verfügungsmacht i.S.d. § 17 (1) 1 GrEStG nicht wiedererlangt hat.

Der Verkäufer hatte die wirtschaftliche Verfügungsmacht an die X.BauträgerGmbH&CoKG, welche die besagte Reihenhauanlage in eigenem Namen und auf eigene Rechnung errichtet hat, abgetreten; weder wurde diese durch die gegenständliche Rückgängigmachung der betr. Verträge zurückerhalten bzw. dieses angestrebt, noch wurden die erhaltenen Leistungen durch den Veräußerer tatsächlich rückerstattet: Die Rückgängigmachung erfolgte im Zusammenhang mit dem Konkursverfahren der Firma X.BauträgerGmbH&CoKG als einvernehmliche Gesamtlösung; der Kauf durch Herrn H.D. (an Stelle der D. GmbH) diente vorwiegend der Schadenbegrenzung und konnte daher, nicht zuletzt durch die mannigfaltigen Vernetzungen aller Beteiligten - die Zurückstellung der geleisteten oder erhaltenen Leistungen, aus welchem Titel auch immer, kann durch keine der involvierten Parteien nachgewiesen werden -, der Veräußerer seine Machtstellung nicht wiedererlangen.

Der Berufung kann lediglich insofern entsprochen werden, als sich die Gegenleistung betr. den Kaufpreis auf Grund von Minderleistungen des Bauträgers von bisher € 357.446,00 auf 303.829,20 reduziert, sodass die Gesamtgegenleistung inkl. der sonstigen Leistungen in Höhe von € 145.345,67 nunmehr € 449.174,87 beträgt."

Der Bw. beantragte daraufhin die Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und replizierte auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wie folgt:

"Vorerst verweist der Berufungswerber nochmals auf seine Ausführungen in seiner Berufung vom 30.3.2006 und erhebt diese auch weiterhin umfassend zu seinem Vorbringen.

Wenn in der Bescheidbegründung ausgeführt wird, dass laut Bauträgerwerkvertrag vom 6.2.2002 zwischen dem Berufungswerber und der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG letztere das Recht der Bebauung der Liegenschaft des Berufungswerbers in EZ Zahl im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erworben habe und diesbezüglich auf die Feststellung in der Präambel bzw. Punkt II. 1. verwiesen wird, ist dies nicht richtig.

Es ist nämlich prinzipiell im Rahmen eines Vertrages der Vertragswille zu hinterfragen und war der Vertragswille, wie sich unter Punkt II. 1. des Bauträgerwerkvertrages ergibt, eindeutig jener, dass die Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG für den Berufungswerber die Reihenhäuser Nr. 6 und 7 laut den Einreichplänen des Architekten XX vom 4.4.2001 errichtet. In der Präambel ist nur dargestellt, dass eben beabsichtigt ist, eine Reihenhauanlage zu errichten, wobei diese Absicht nicht impliziert, dass der Berufungswerber hinsichtlich des Verkaufes seiner Liegenschaft in irgendeiner Form beschränkt ist. Der Berufungswerber hatte, wie sich aus dem Bauträgerwerkvertrag weiters ergibt, nicht einmal die Verpflichtung, dass er an Personen zu verkaufen hat, die ihm die Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG vorgibt, sondern wurde in Punkt II. 2. des Bauträgerwerkvertrages dezidiert normiert, dass den Vertragsteilen bekannt ist, dass der Auftraggeber, sohin der Berufungswerber, gleichzeitig weitere Grundanteile der EZ Zahl an fünf Kaufinteressenten verkauft.

Damit in Verbindung ist der weiters im Rahmen der Bescheidbegründung ausgewiesene Schluss, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den weiteren Grundanteilen der EZ Zahl bei der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG gelegen wäre, nicht nachvollziehbar, da sich in keinem der vorliegenden Vertragswerke der Berufungswerber verpflichtet hat, nach den Vorgaben der Fa.

X.BauträgerGmbH&CoKG seine Grundanteile zu veräußern.

Auch die Formulierung im Baurägerwerkvertrag, dass die aus den Grundkaufverträgen sich ergebenden Kaufpreise auf die vom Vertragsverfasser bekannt zu gebenden Treuhandkonten zu bezahlen sind, lässt in keiner Weise den Schluss auf Vorliegen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht bei der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG zu, sondern wurde vom Vertragsverfasser augenscheinlich diese Formulierung aus dem Grunde gewählt, um sicherzustellen, dass der Berufungswerber aus diesen Kaufpreisen auch tatsächlich den Werklohn für die Reihenhäuser Nr. 6 und 7 bezahlen kann, weshalb auch im Baurägerwerkvertrag formuliert wurde, dass der Auftragnehmer bzw. Bauräger berechtigt ist, den Gesamtkaufschilling dieser Grundanteile mit dem Werklohn laut gegenständlichem Baurägerwerkvertrag gegen zu verrechnen.

Daraus resultierend, wären der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG nur jene Kaufpreise im Rahmen der Gegenverrechnung zu überweisen, die dem vereinbarten Werklohn entsprochen hätten, wobei dies aber aus dem Grunde nicht erfolgt ist, da die Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG die Reihenhäuser Nr. 6 und 7 nicht fertig gestellt hat, was in der Bescheidbegründung zur Gänze übergangen wird. Dass im gegenständlichen Anlassfall ausschließlich ein Grundstücksvorgang vorlag, ergibt sich auch daraus, dass den Überling über dem Werklohn für die Häuser Nr. 6 und 7 hinaus eben der Berufungswerber lukrieren sollte.

Wenn eine wirtschaftliche Verfügungsmacht der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG vorgelegen hätte, wäre diese Vorgangsweise wirtschaftlich nicht nachvollziehbar.

Auch die weitere Begründung der Finanzbehörde, dass die Vereinbarung im Kaufvertrag über das Grundstück des Hauses Hr. 2 vom 14.4./30.4.2003, wonach die Käuferseite D. GmbH keine Zahlung zu leisten hätte, zumal der Kaufpreis mit der Werkleistung der Käuferseite laut Werkvertrag gegen verrechnet würde und dies so zu interpretieren sei, dass dies im Zusammenhang mit der Werkleistung, welche die Fa. D. GmbH generell als Bauausführende der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG für das Gesamtprojekt zu erbringen hatte, zu sehen sei, und nicht weil die Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG ihre Leistungen aus dem Baurägerwerkvertrag vom 6.2.2002 nicht erbracht hätte, kann nicht gefolgt werden. Der Berufungswerber hatte mit Leistungen, die für das Gesamtprojekt zu erbringen gewesen wären, überhaupt nichts zu tun, sondern lag sein ausschließliches Interesse an der Fertigstellung der Reihenhäuser Nr. 6 und 7, so dass überhaupt kein schlüssiger Grund vorliegt, weshalb er der Fa. D. GmbH gegenüber einen Betrag von EUR 118.158,00 "zur Fertigstellung von Allgemeinteilen" an dieser Liegenschaft zur Verfügung stellt.

Der Betrag von EUR 118.158,00 aus dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 14.4.2003, angezeigt beim FA Innsbruck zu Erfassungsnummer 111, wurde ausschließlich in der Privatsphäre des Berufungswerbers geschlossen und stand daher auch diesem ausschließlich der Betrag von EUR 118.158,00 zu.

Mit der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG hatte sohin dieser Kaufvertrag bzw. die Abwicklung desselben in Verbindung mit dem Kaufpreis nichts zu tun.

Aber auch die Ausführung, dass im Baurägerwerkvertrag vom 6.2.2002, abgeschlossen zwischen dem Berufungswerber und der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG, sich der Berufungswerber zur Leistung sämtlicher Unterschriften zur grundbücherlichen Sicherstellung sämtlicher betreffender Werklöhne der fünf Grundstückserwerber verpflichtet, zeigt keineswegs die Machtstellung des Baurägers bzw. ist ein völlig üblicher Vorgang im Rahmen der Errichtung eines Eigenheimes für einen Auftragnehmer. Es ist hier nämlich dezidiert darauf abgestellt, dass diese grundbücherliche Sicherstellung der Werklöhne erst dann zu erfolgen hat, wenn eben die Kaufverträge mit dem Berufungswerber unterfertigt sind und hat dies für die Disposition des Berufungswerbers im Rahmen seiner Verkäufe überhaupt nichts zu tun. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Berufungswerber im Rahmen seiner Verkäufe völlig frei war, dies was sowohl die Bestimmung des Kaufpreises als auch der Käufer betraf. Die Finanzbehörde wird im Rahmen der gesamten Vertragswerke keine Verpflichtung des Berufungswerbers finden, dass er nach den Vorgaben der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG bzw. der Fa. Y-GmbH&CoKG zu handeln hat und damit bei seinen Verkäufen beschränkt war.

Damit ist der zitierte Passus im Baurägerwerkvertrag vom 6.2.2002 nur so zu verstehen, dass, wenn der Berufungswerber veräußert, er zugunsten des Baurägers für die Absicherung des Werklohnes zulasten des Käufers, da dieser zu diesem Zeitpunkt noch nicht im Grundbuch ist, die Unterschriften abzugeben hat, respektive er als dann "noch Eigentümer" nicht mehr Verfügungsberechtigt über die gegenständliche Liegenschaft bzw. Liegenschaftsanteile ist.

Damit in Verbindung ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber zu keinem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die von ihm zu verkaufenden Liegenschaftsanteile verloren hat. Unabhängig davon unterliegt die Finanzbehörde einem Irrtum, wenn sie unterstellt, dass der

Berufungswerber mit Kaufvertrag vom 29.6./1.7.2004 die Verfügungsgewalt im Sinne der Bestimmung des § 17 (1) Z 1 GrEStG nicht wiedererlangt habe. Es entzieht sich der Kenntnis des Berufungswerbers, welche "umfangreiche Erhebungen" die Finanzbehörde in diesem Zusammenhang gesetzt hat. Es ist aber hiezu festzustellen, dass diese umfangreichen Recherchen offensichtlich nicht zielführend waren. Dies beweist der Inhalt des Kaufvertrages vom 29.6./1.7.2004, in dem ausdrücklich unter Punkt III. ausgewiesen ist, dass der Berufungswerber die insgesamt 409/1185 Miteigentumsanteile am Grundbuchkörper in EZ Zahl verkauft hat, wobei ein solcher Verkauf nicht möglich gewesen wäre, wenn der Berufungswerber nicht in der Verfügungsgewalt dieser Miteigentumsanteile gestanden hätte. In diesem Zusammenhang wird auch auf das Schreiben des Masseverwalters, Dr. Z, verwiesen, in dem die Vorgänge im Rahmen der Abwicklung in der Masse konkret dargestellt wurden. Die Argumentation der Finanzbehörde, dass diese Vorgangsweise vorwiegend der Schadensbegrenzung gedient habe, ist unzulässig, da eine "Schadensbegrenzung" in einem Konkursverfahren zugunsten des Berufungswerbers bereits in Kenntnis der konkursrechtlichen Bestimmungen nicht möglich ist. Faktum ist, dass sehr wohl zulasten des Berufungswerbers eine Zurückstellung der geleisteten oder erhaltenen Leistungen erfolgt ist, wobei sich dies dezidiert aus Punkt IV. dieses Kaufvertrages ergibt, wonach zwar der Berufungswerber einen Pauschalkaufpreis von EUR 600.000,00 erhält, aber gleichzeitig er sich unter diesem Vertragspunkt ausdrücklich und unwiderruflich verpflichtet hat, dass dieser Kaufpreis auf das Treuhandkonto des Masseverwalters, Dr. Z, fließt und mit diesem Kaufpreis vom Masseverwalter die unter diesem Vertragspunkt ausgewiesenen Ansprüche abgedeckt werden. Damit in Verbindung ist nur aufgrund dieser Formulierung der Berufungswerber vom Masseverwalter geltend gemachter Anfechtungstatbestände im Konkurs über das Vermögen der Fa.

X.BauträgerGmbH&CoKG entgangen.

Wie diese Regelungen in diesem Kaufvertrag möglich gewesen sein sollen, ohne dass der Berufungswerber seine Machtstellung wiedererlangt hat, ist nicht nachvollziehbar."

Über die Berufung wurde erwogen:

Den vorliegenden Besteuerungsfall entscheidet im Wesentlichen, ob das Finanzamt zu Recht auf Grund schlüssiger und den Denkgesetzen entsprechender Würdigung der gesamten Vertrags- und Sachlage davon ausgegangen ist, dass der zwischen dem Bw. und der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG abgeschlossene gegenständliche Bauträgerwerkvertrag vom 6. Februar 2002 einen eigenständig zu versteuernden Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 begründet.

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zu diesem Steuertatbestand die ständige Meinung, dass es dabei auf die Umstände des Einzelfalles ankommt (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 253 zu § 1 GrEStG und die dort zitierte VwGH- Rechtsprechung). Die Verschaffung der Verfügungsberechtigung kann auch konkludent erfolgen.

Anerkannter Zweck des § 1 Abs. 2 GrEStG 1955 und 1987 war und ist, jene Grundstücksumsätze zu erfassen, die den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 GrEStG so nahe kommen, dass sie es wie dieser ermöglichen, sich den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar zu machen (Fellner aaO Rz 250 und die dort zitierte Judikatur).

Dazu ist es nicht erforderlich, dass alle wesentlichen, sich aus dem Eigentumsrecht

ergebenden Befugnisse eingeräumt werden; es genügt vielmehr, dass der in Rede stehende Rechtsvorgang das eine oder andere wesentliche Recht des Eigentümers überträgt.

Insbesondere wurde das Vorliegen der Möglichkeit der Verwertung eines Grundstückes auf eigene Rechnung auch dann bejaht, wenn unabhängig von der Frage eines zu erzielenden Mehrerlöses die eingeräumte Position der Verfolgung anderer wirtschaftlicher Ziele diene. Ein solches wirtschaftliches Ziel kann auch darin erblickt werden, dass sich z. B. ein Baumeister bzw. professioneller Bauträger eine bestimmte Liegenschaft in der Hoffnung sichert, um durch die Erlangung des Bauauftrages bzw. Bauträgerwerkvertrages eigene wirtschaftliche Ziele zu verfolgen (vgl. die bei Fellner aaO Rz 269 zu § 1 GrEStG referierten VwGH- Erkenntnisse vom 27.11.1969, 994/68 und vom 27.2.1995, 94/16/0136). In diesem Zusammenhang und um die mit der vorliegenden Vertragsgestaltung verfolgten Überlegungen entsprechend zu erkennen, bleibt einleitend festzuhalten, dass aus grunderwerbsteuerlichen Überlegungen es das erklärte Ziel jeden Bauherrenmodells ist, den grunderwerbsteuerlichen Zwischenerwerb eines Grundstückes durch den Bauträger zu vermeiden, um so dem Käufer den Erwerb eines unbebauten oder auch noch nicht entsprechend bebauten Grundstückes zur niedrigeren Bemessungsgrundlage zu ermöglichen.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles ist an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass laut Präambel des Bauträgerwerkvertrages vom 6. Februar 2002 der Auftragnehmer und Bauträger X.BauträgerGmbH&CoKG (laut Firmenbuch: vormals Y-GmbH&CoKG, Geschäftszweig: Bauträgergeschäfte und Handel mit Liegenschaften) "beabsichtigt", auf dieser im Alleineigentum des Bw. stehenden Liegenschaft GST 1053/4 in EZ Zahl gemäß dem rechtskräftigen Baubescheid vom 06. Dezember 2001 im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eine Reihenhäuseranlage mit 7 Reihenhäusern zu errichten. Das Bauansuchen, eingereicht beim Stadtbauamt am 2. April 2001, weist die Y-GmbH&CoKG als Bauwerber aus. Dass aber der Bw. augenscheinlich in die vorherige Auftragsvergabe für die Erstellung des Einreichplanes und in die Abfassung des Bauansuchens, mit Ausnahme der nachträglichen Vollmachtserteilung zur Einreichung des Bauansuchens, in keinsten Weise entsprechend einem Bauherrn und Bauwerber eingebunden war, zeigt die ausdrücklich in den Vertragstext aufgenommene Bestimmung des letzten Absatzes des Punkt II Z 1 des gegenständlichen Bauträgerwerkvertrages. Diese Formulierung spricht wohl schon deutlich dagegen, dass es sich bei diesem Bauträgerwerkvertrag um einen mit dem Grundeigentümer abgeschlossenen klassischen Werkvertrag per se zur Errichtung von zwei Reihenhäusern gehandelt haben konnte.

Wenn im Vorlageantrag argumentiert wird, aus keinem der vorliegenden Vertragswerke lasse sich eine Verpflichtung des Bw. ableiten nur an solche Personen zu verkaufen, die ihm die Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG vorgegeben habe, dann ist diesem Vorbringen Folgendes

entgegenzuhalten. In den vom gleichen Vertragsverfasser wie der gegenständliche Bauträgerwerkvertrag abgefassten Kauf- und Wohnungseigentumsverträgen, womit der Bw. als Verkäufer an die jeweiligen Käufer die entsprechenden Grundanteile für jeweils eines der 5 verbleibenden Reihenhäuser verkaufte, steht unter Punkt I. Allgemeines ebenfalls der Hinweis, dass die Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG als Bauträger beabsichtigt, auf der im Alleineigentum des N.N. stehenden Liegenschaft EZ Zahl gemäß dem Baubescheid vom 6.12.2001 im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eine Reihenhausanlage mit sieben Reihenhäusern zu errichten. Weiters normierten jene Kauf- und Wohnungseigentumsverträge, bei denen die Käufer nicht gesellschaftsrechtlich (W.H. als deren Geschäftsführer) oder als bauausführende Firma (D. GmbH) mit der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG in engerem Kontakt standen, eine ausdrückliche Verpflichtung der Käuferseite, ausschließlich die Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG als Bauträger bzw. deren Rechtsnachfolger zu beauftragen, das jeweilige Reihenhause zu errichten. Alle vom Bw. mit den Käufern abgeschlossenen Kauf- und Wohnungseigentumsverträge enthielten desweiteren folgenden Passus: *"Der gegenständliche Vertrag sowie der zwischen der Firma X.BauträgerGmbH&CoKG und der Käuferseite zu schließende Bauträgerwerkvertrag bedingen sich gegenseitig, sodass im Falle eines berechtigten Rücktrittes vom Bauträgervertrag auch der gegenständliche Vertrag wegen Wegfalles der Geschäftsgrundlage aufgelöst ist."* Aus dem Konnex dieser Vertragsbestimmung ergibt sich die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass der Abschluss des Bauträgerwerkvertrages mit dem Bauträger Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG gleichsam die *conditio sine qua non* dafür war, dass ein potentieller Kaufinteressent überhaupt als Erwerber des Grundanteiles in Frage kam. Diese vereinbarte Bedingtheit des Kaufvertrages mit dem Bauträgerwerkvertrag vermittelte dem Bauträger eine faktische und rechtliche Stellung, die es ihm ermöglichte über den Abschluss des Bauträgerwerkvertrages auf die Auswahl der Grundstückskäufer letztlich den bestimmende Einfluss zu nehmen und diese damit dem formell den Grundanteil verkaufenden Bw. "vorzugeben." Der Bauträger Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG ließ sich im Ergebnis das Baugrundstück, auf dem von ihr- wie in den abgeschlossenen Verträgen ausdrücklich immer betont wurde- "im eigenen Namen und auf eigene Rechnung" die Reihenhausanlage mit 7 Reihenhäusern errichtete wurde, vom Bw. in einer derartigen Weise "fest an die Hand geben", die es ihr ermöglichte, diese Liegenschaft durch die Bebauung mit einer Reihenhausanlage im eigenen Namen und auf eigene Rechnung solcherart (durch die Festlegung des Werklohnes) jedenfalls zur Verfolgung eigener wirtschaftlicher Ziele zu nutzen, wie dies im Allgemeinen nur dem Eigentümer eines Grundstückes möglich ist. Für dieses "fest an die Hand geben" des Grundstückes an den Bauträger, damit dieser im "eigenen Namen und auf eigene Rechnung" die von ihr vollständig geplante, projektierte und bereits baubehördlich genehmigte Verbauung vornimmt und gegen einen bloßen "Werkvertrag per se" zur Errichtung von zwei Reihenhäusern, spricht auch die niederschriftliche Aussage des Bw. wenn er dabei wörtlich

ausführt, *"Für die Bebauung sollte ich ATS 3,5 Millionen und 2 der 7 Häuser (letztlich 6 + 7) fassadenfertig, innen Rohbau , erhalten."* Diese glaubhafte Darstellung des tatsächlichen Geschehensablaufes (VwGH 27.9.1995, 90/13/0054) deckt sich auch mit der Rechnung vom 18. Dezember 2003, worin der Bauträger formell entsprechend dem Bauträgerwerkvertrag vom Jahr 2002 und nach Abschluss der Bauarbeiten über die zwei fassadenfertig errichteten Häuser abgerechnet hat und worin hinsichtlich des Rechnungsbetrages festgehalten wird *"Bitte nicht einzahlen- wird lt. Vertrag mit Grundstück gegenverrechnet."* Wenn es sich aber bei dem gegenständlichen Bauträgerwerkvertrag- wie die Berufung Glauben machen will- nur um einen klassischen "Werkvertrag per se" zur Errichtung von zwei Reihenhäusern auf dem Eigengrund des Bw. gehandelt hätte, wäre zum einen die Bezeichnung der Fa.

X.BauträgerGmbH&CoKG als "Bauträger" unter Beachtung der Begriffsbestimmung im § 2 Abs. 2 Bauträgervertragsgesetz unverständlich und zum anderen hätte bei einem bloßen Werkvertrag der Bw. dem Werkunternehmer den Werklohn für die Errichtung der beiden Reihenhäuser geschuldet, ohne dass es zu einer "Gegenverrechnung" mit dem Grundstück hätte kommen können. Diese "Gegenverrechnung" lt. Rechnung in Verbindung mit dem Inhalt des Punktes 2 des gegenständlichen Bauträgerwerkvertrages vom 6. Februar 2002 und der niederschriftlichen Aussage des Bw. sprechen in freier Beweiswürdigung dafür, dass bei verständiger rechtlicher Würdigung der Geschehensabläufe der Bw. das Baugrundstück EZ Zahl dem Bauträger X.BauträgerGmbH&CoKG "fest in die Hand gegeben hat" und es diesem Bauträger dadurch ermöglicht wurde, durch die Verbauung mit einer Reihenhausanlage das Grundstück "im eigenen Namen und auf eigene Rechnung" zu eigenen wirtschaftlichen Zielen zu nutzen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die in der Folge hinsichtlich des Erwerbes des Grundanteiles der einzelnen Reihenhäuser abgeschlossenen Kauf- und Wohnungseigentumsverträge vom Bw. als dem zivilrechtlichen Grundeigentümer mit den jeweiligen Käufern abgeschlossen wurden, war doch durch die vertragliche Bindung mit dem ausschließlich mit der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG abzuschließenden Bauträgerwerkverträge sichergestellt, dass als Käufer nur solche Interessenten in Frage kamen, die bereit waren, mit diesem Bauträger den Bauträgerwerkvertrag abzuschließen. Über diese Bindung hat der Bauträger faktisch die Auswahl jener Käufer vorgenommen, die dann bezogen auf den Grundanteil zum Abschluss des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages mit dem noch bürgerlichen Eigentümer "zugelassen" waren. Dass aber letztlich allein dem Bauträger die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Verwertungsmöglichkeit über das Grundstück zustand, wobei ihm diese Verwertungsbefugnis vom Bw. um die im Bauträgerwerkvertrag vereinbarte "Gegenleistung" der Errichtung von zwei Reihenhäuser und eines restlichen Geldbetrages eingeräumt wurde, zeigt sich auch darin, dass unter Punkt V des vom Bw. mit den Käufern K/G bezüglich des Grundanteiles abgeschlossenen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages

vom 18.3.2003 der Kaufpreis auf ein Treuhandkonto lautend auf den Vertragsverfasser (ist gleichzeitig auch der Vertragsverfasser des streitgegenständlichen Bauträgerwerkvertrages) zu bezahlen war und der Vertragsverfasser von beiden Vertragsteilen den unwiderruflichen Auftrag erhielt, den Kaufpreis nach grundbücherlicher Anmerkung der Zusage der beabsichtigten Einräumung von Wohnungseigentum gemäß WEG 2002 an den Bauträger nach Maßgabe des Bauträgerwerkvertrages, abgeschlossen zwischen dem Verkäufer und dem Bauträger, weiterzuleiten. Damit war sichergestellt, dass auf das vom Vertragsverfasser bekannt gegebene Konto in Summe jener Betrag floss, der zwischen dem Bw. und dem Bauträger für die Einräumung der Verwertungsbefugnis festgelegt war. Wenn aber im Bauträgerwerkvertrag vom 6. Februar 2002 festgehalten wird, den Vertragsteilen sei bekannt, dass der Auftraggeber gleichzeitig weitere Grundanteile der EZ Zahl an 5 Kaufinteressenten verkauft und laut diesen Kaufverträgen die Käufer verpflichtet seien, den Kaufschilling für diese Anteile in Höhe von insgesamt EUR 610.528,92 (ATS 8.401.061,16) auf die vom Vertragsverfasser bekannt zu gebenden Treuhandkonten zu bezahlen, alle Kaufverträge aber erst im Laufe des Jahres 2003 abgeschlossen wurden, dann zeigt dies, dass bereits vor dem Kaufvertragsabschluss der Kaufpreis für die Grundanteile zwischen Bauträger und Grundeigentümer festgelegt war. Der Grundstücksverkäufer war daher entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag hinsichtlich der Grundanteile in der Preisgestaltung nicht völlig frei. Die Einwände im Vorlageantrag vermögen daher nicht eine sachliche Unrichtigkeit der Feststellung in der Berufungsvorentscheidung aufzuzeigen, die Käuferaquisition sei durch die Fa. Y-GmbH&CoKG, die spätere Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG erfolgt, welche sowohl für den Verkauf der betreffenden Objekte als auch der Grundstücke federführend gewesen sei, während Herr N.N. zu keinem Zeitpunkt einen Einfluss auf diese Verkäufe gehabt hätte.

Unter Beachtung obiger Ausführungen war daher für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles davon auszugehen, dass bei Würdigung der niederschriftlichen Aussage des Bw. in Konnex gesehen mit dem Vertragsinhalt des gegenständlichen Bauträgerwerkvertrages und der vom Bw. letztlich in seiner Funktion als grundbücherlicher Eigentümer abgeschlossen Kauf- und Wohnungseigentumsverträge sich begründet die Schlussfolgerung ergibt, dass durch diesen Bauträgerwerkvertrag nicht bloß ein "Werkvertrag per se" zur Errichtung von zwei Reihenhäusern auf dem Eigengrund des Bw. abgeschlossen wurde, sondern in wirtschaftlicher Konsequenz dieses Bauträgerwerkvertrag die als Bauträger auftretende Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG letztlich vom Bw. implizit die Möglichkeit erhalten hat, die Bauliegenschaft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung mit einer Reihenhausanlage zu verbauen und solcherart (aus dem festgelegten Werklohn der mit den 5 Käufern abgeschlossenen Bauträgerwerkverträge) das Grundstück zur Verfolgung eigener wirtschaftlicher Ziele zu nutzen. Das Finanzamt hat somit im Ergebnis frei von

Rechtswidrigkeit durch diesen Bauträgerwerkvertrag den zwischen dem Bw. und der Fa.

X.BauträgerGmbH&CoKG verwirklichten Tatbestand gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG gesehen und für diesen gesondert zu versteuernden Rechtsvorgang mit dem bekämpften Bescheid gegenüber dem Bw. Grunderwerbsteuer iSd § 1 Abs. 2 GrEStG vorgeschrieben.

Sollte allenfalls (ein ausdrücklicher diesbezüglicher Hinweis fehlt jedoch) der Bw. mit dem Berufungsvorbringen, die beiden Kauf und Wohnungseigentumsverträge vom 14. April 2003 des Bw. mit der Fa. D. GmbH seien einvernehmlich aufgehoben, sämtliche bisher geleisteten bzw. erhaltenen Leistungen seien zurückgestellt und der ursprüngliche Zustand sei wiederhergestellt worden, weiters seien auch die beiden zwischen der Fa. D. GmbH und der X.BauträgerGmbH&CoKG abgeschlossen Bauträgerwerkverträge betreffend die Herstellung der Häuser 2 und 3 einvernehmlich aufgehoben und die hieraus geleisteten oder erhaltenen Leistungen an den jeweiligen Vertragspartner zurückgestellt worden und die Ausführungen im Vorlageantrag, *"Unabhängig davon unterliegt die Finanzbehörde einem Irrtum, wenn sie unterstellt, daß der Berufungswerber mit Kaufvertrag vom 29.6./1.7.2004 die Verfügungsgewalt im Sinne der Bestimmung des § 17 (1) Z 1 GrEStG nicht wiedererlangt habe."* einen Antrag gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG gestellt haben, dann vermag auch die Bedachtnahme auf einen solchen "Antrag" und dessen Einbeziehung in die Berufungsentscheidung aus nachstehenden Gründen nicht die begehrte Nicht(Null)festsetzung zu stützen.

Nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld ua. durch Vereinbarung rückgängig gemacht wird. Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 diese Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern.

"Rückgängig gemacht" ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss inne hatte, wiedererlangt hatte. Erfolgte die Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur, um den Verkauf des Grundstückes an den im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgt, hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen (Fellner, aaO, Rz 14 und 15 zu § 17 GrEStG und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Mit dem am 29.6./1.7.2004 abgeschlossenen Kaufvertrag zwischen dem N.N., Ing. H.D., der Fa. D. GmbH, der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG in Konkurs, vertreten durch den Masseverwalter, der Bank.X, WH und RA G. wurden unter Punkt II) Vertragsaufhebung die zwischen N.N. und der Fa. D. GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer Ing. H.D. abgeschlossenen beiden Kauf- und Wohnungseigentumsverträge je vom 14.4.2003 "eilvernehmlich aufgehoben, sämtliche bisher geleisteten bzw. erhaltenen Leistungen wieder zurückgestellt und der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt." Weiters vereinbarten die Fa. D. GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer Ing. H.D., und die Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG in Konkurs, vertreten durch den Masseverwalter, die beiden Bauträgerwerkverträge jeweils vom 14.4.2003 betreffend die Herstellung des Hauses 2 und des Hauses 3 samt Tiefgaragenabstellplätzen und Außenanlagen eilvernehmlich aufzuheben und sämtliche zwischenzeitig allenfalls hieraus geleistete oder erhaltene Leistungen an den jeweiligen Vertragspartner samt daraus entspringender Verfügungsgewalten wieder zurück zu stellen. Unter Punkt III) Kauf verkaufte und übergab nunmehr mit diesem Vertrag Herr N.N. insgesamt 509/1185 Miteigentumsanteile am Grundbuchkörper EZ Zahl, mit welchen das Wohnungseigentum an Haus 1, Haus 2, Haus 3, AP 5-10 untrennbar verbunden ist, an Herrn Ing. H.D.. Als Kaufpreis vereinbarten die Vertragsteile für das Kaufobjekt einen Pauschalkaufpreis von 600.000 €. Dieser Kaufpreis war über Anweisung des Verkäufers auf ein vom Masseverwalter der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG bezeichnetes eingerichtetes Treuhandkonto Konkurs- Sondermassekonto zu überweisen. Während ein Betrag von 390.000 € vom Masseverwalter zur Teilabdeckung einer bezeichneten Hypothek zu verwenden war, sollte ein Teilbetrag von 210.000 € vom Masseverwalter auf das allgemeine Konkursmassekonto überwiesen werden mit dem Verwendungszweck "Teilbegleichung Anfechtungsanspruch gemäß Schreiben des Masseverwalters vom 04.03.2004". Mit diesem Schreiben hat der Masseverwalter gegenüber dem N.N. bezüglich der in der Rechnung der Gemeinschuldnerin vom 18.12.2003 ausgesprochenen Gegenverrechnung des Rechnungsbetrages eine beabsichtigte Anfechtung angekündigt. Die Vertragsteile des Kaufvertrages vom 29.6./1.7. 2004 vereinbarten weiters, dass mit der Zahlung des im Kaufvertrag von EUR 600.000 enthaltenen Anfechtungsbetrages von 210.000 € auch sämtliche Anfechtungsansprüche im Sinne der Konkursordnung zwischen der in Konkurs befindlichen Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG einerseits und Herrn N.N. und der Fa. D. GmbH andererseits ausgeglichen und erledigt sind.

Die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG kann im Streitfall die begehrte Nichtfestsetzung schon deshalb nicht begründen, denn von der mit Punkt II dieses Kaufvertrages vorgenommenen eilvernehmlichen Aufhebung waren zivilrechtlich allein die zwischen dem N.N. und der Fa. D. GmbH abgeschlossenen Kauf- und Wohnungseigentumsverträge je vom

14.04./30.04.2003 umfasst. An der als Folge des streitgegenständlichen Bauträgerwerkvertrages vom 6. Februar 2002, abgeschlossen zwischen dem Bw. und der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG, dem Bauträger zukommenden rechtlichen und wirtschaftlichen Verwertungsmöglichkeit trat dadurch keine Änderung ein. Dies zeigen der Inhalt des Kaufvertrages vom 29.6./1.7.2004 und die in den Berichten des Masseverwalters an das Konkursgericht angeführten ausschließlich konkursrechtlichen Gründe, die für diese gewählte Vorgangsweise bestimmend waren, sehr deutlich und ergibt sich auch daraus, dass der Kaufpreis von 600.000 € auf ein Konkurs- Sondermassekonto einzuzahlen war. An dem Umstand, dass der Bw. laut eigener Aussage die zwei Reihenhäuser und den tatsächlich erhaltenen Barbetrag von 2 Mio S "für die Bebauung erhalten hatte" änderten diese – was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt- der Form nach erfolgten einvernehmlichen Vertragsaufhebungen unter gleichzeitigem Weiterverkauf nichts. Wurde aber dieser Bauträgerwerkvertrag, der mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid versteuert wurde, durch die Vereinbarung in Punkt II des Kaufvertrages gar nicht aufgehoben, dann liegt der Tatbestand gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht vor.

Außerdem erfüllt die mit Punkt II des Kaufvertrages erfolgte einvernehmliche Vertragsaufhebung aus nachstehend dargestellten Gründen nicht den Tatbestand gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG. Mit diesem Kaufvertrag wurden allein jene beiden Kauf- und Wohnungseigentumsverträge aufgehoben, mit denen der Bw. als verbliebener grundbücherlicher Eigentümer den Grundanteil bezüglich des Hauses 2 um den Kaufpreis von 118.158 € und des Hauses 3 um den Kaufpreis von 123.718 € an die Käuferin Fa. D. GmbH verkaufte. Hinsichtlich des Kaufpreises von 118.158 € enthielt der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag folgende Bestimmung: *"Die Käuferseite hat keine Zahlung zu leisten, zumal der Kaufpreis mit der Werkleistung der Käuferseite laut Werkvertrag gegenverrechnet wird."* Bezüglich des Kaufpreises von 123.718 € enthielt der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag folgende festgelegte Zahlungsmodalität: *"Die Zahlung des Kaufpreises erfolgt nach Maßgabe einer gesonderten Vereinbarung zwischen den Vertragsteilen und der Firma Y-GmbH längstens am 31.12.2003."* Da beim Masseverwalter der X.BauträgerGmbH&CoKG hinsichtlich des Zustandekommens und der Art der Bezahlung der Kaufpreise Unklarheiten bestanden, wurden letztlich als Lösung mit Kaufvertrag die zwischen N.N. und der D. GmbH bestehenden beiden Kauf- und Wohnungseigentumsverträge und die zwischen der D. GmbH und der X.BauträgerGmbH&CoKG abgeschlossenen Bauträgerwerkverträge einvernehmlich aufgehoben und gleichzeitig wurden die Liegenschaftsanteile betreffend die Häuser 1-3 vom N.N. als grundbücherlicher Eigentümer nunmehr an Ing. H.D. (= Geschäftsführer der D. GmbH) um einen Kaufpreis von 600.000 € verkauft, wobei der Kaufpreis zur Abdeckung der Bank.X als Absonderungsgläubigerin diente

und der Rest dem allgemeinen Massekonto zufluss. Mit der einvernehmlich vereinbarten Aufhebung wollten die Vertragsparteien keineswegs eine echte Rückgängigmachung der aufgehobenen Kauf- und Wohnungseigentumsverträge unter Wiedererlangung der Verfügungsgewalt beim Verkäufer erreichen, sondern letztlich eine "Bereinigung" der aufgeworfenen konkursrechtlichen Anfechtungsfragen. Dass aber dem Bw. die vom Masseverwalter mit diesem Kaufvertrag angestrebte einvernehmliche Lösung der konkursrechtlichen (anfechtungsrechtlichen) Überlegungen und Zielsetzungen durchaus bekannt waren, zeigt das Vorbringen im Vorlageantrag, wird doch darin auf dieses Schreiben des Masseverwalters verwiesen. Wenn somit unter Punkt II des Kaufvertrages die Vertragsaufhebung nach dem Willen der Vertragsparteien allein der Herbeiführung dieser konkursrechtlichen Zielsetzung diene ohne damit eine echte Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges herbeiführen zu wollen und deshalb unter dessen Punkt III der Verkäufer die Grundanteile vereinbarungsgemäß an den im Voraus schon bestimmten neuen Verkäufer, nämlich an den Geschäftsführer der bisher als Käuferin auftretenden D. GmbH verkaufte, somit die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgten, dann hat bei dieser Sachlage der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen. Eine echte Rückgängigmachung iSd § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG liegt demzufolge durch die vereinbarte Aufhebung nicht vor. Das diesbezügliche Vorbringen, sollte damit überhaupt ein Antrag gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Abs. 4 GrEStG eingebracht worden sein, vermag somit mangels Tatbestandsverwirklichung die begehrte Nicht(Null)festsetzung nicht zu stützen.

Zusammenfassend ist daher- wie oben bereit ausgeführt- über den vorliegenden Berufungsfall dahingehend zu entscheiden, dass das Finanzamt frei von Rechtswidrigkeit den Inhalt des zwischen dem Bw. und der Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG abgeschlossenen Bauträgerwerkvertrag als eine Vereinbarung beurteilt hat, wodurch sich der Bauträger vom Grundeigentümer gegen die vereinbarte Gegenleistung des Erhaltes von zwei Reihenhäusern und eines Barbetrages die Liegenschaft "fest an die Hand geben ließ" und der Bauträger dadurch wirtschaftlich in die Lage versetzt wurde, das Grundstück EZ Zahl durch die Verbauung mit einer Reihenhausanlage "im eigenen Namen und auf eigene Rechnung" solcherart zur Verfolgung eigener wirtschaftlicher Ziele zu nutzen, wie dies im Allgemeinen nur dem Eigentümer eines Grundstückes möglich ist. Der gegenständliche Bauträgerwerkvertrag wurde somit zu Recht als ein Rechtsvorgang iSd § 1 Abs. 2 GrEStG versteuert. Was das Vorbringen betreffend die Höhe der angesetzten Gegenleistung anlangt, wurde vom Bw. in seiner niederschriftlichen Aussage selbst glaubhaft angegeben, "für die Bebauung sollte ich ATS 3,5 Millionen und 2 der 7 Häuser (letztlich) fassadenfertig, innen Rohbau, erhalten". Das Finanzamt hat bei der Ermittlung der Gegenleistung lt. Berufungsvorentscheidung dem

Umstand Rechnung getragen hat, dass die beiden Häuser lt. Rechnung mit 303.829,20 € abgerechnet und auf Grund der Zahlungsschwäche des Fa. X.BauträgerGmbH&CoKG dem Bw. – wie er desweiteren ausführte- "letztlich tatsächlich ATS 2 Mio (entspricht 145.345,67 €) bezahlt wurden". Die in der Berufungsvorentscheidung angesetzte Gegenleistung von 449.174,87 € (303.829,20 € + 145.345,67 €) erweist sich folglich betragsmäßig als unbedenklich. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz sieht keine Veranlassung von dieser Ermittlung der Gegenleistung abzugehen. Unter Übernahme dieser Gegenleistung in Höhe von 449.174,87 € ergibt sich gemäß § 7 Z 3 GrEStG die festzusetzende Grunderwerbsteuer mit 15.721,12 €. Der Berufung ist somit wie im Spruch ausgeführt teilweise stattzugeben.

Innsbruck, am 27. Februar 2007