

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der R.F., Adresse, vom 13. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Jänner 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und betreffend berichtigter Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Auf Grund eines Teilungsplanes vom 3. August 2004, GZI. Z/2004, der einen integrierenden Bestandteil der Kaufvereinbarung bildete, wurde die Liegenschaft in EZ X, bestehend aus Grundstück Gst 3159 mit einer Gesamtfläche von 987 m<sup>2</sup> aufgeteilt in die Teilstücke Gst 3159/1 im Ausmaß von 362 m<sup>2</sup>, Gst 3159/2 im Ausmaß von 187 m<sup>2</sup>, Gst 3159/3 im Ausmaß von 175 m<sup>2</sup> und Gst 3159/4 im Ausmaß von 263 m<sup>2</sup>.

Mit Kaufvertrag vom 17./20. August 2004 verkaufte und übergab die Verkäuferin T.W. das neu gebildete Grundstück Gst 3159/2 im Ausmaß von 187 m<sup>2</sup> an die Ehegatten K.F. und R.F. in deren jeweiliges Hälfteneigentum. Als Kaufpreis war ein Betrag von 53.295 € (= € 285/m<sup>2</sup> x 187 m<sup>2</sup>) vereinbart.

Auf Grund der vom Vertragsverfasser, einem Rechtsanwalt, zusammen mit dem Kaufvertrag eingereichten Abgabenerklärung schrieb das Finanzamt unter Übernahme der darin erklärten Gegenleistung von 53.295 € mit Bescheid vom 24. September 2004 gegenüber R.F. für deren Hälftenerwerb die Grunderwerbsteuer mit 932,66 € (= 3,5 % von 26.647,50 €) vor.

Als Ergebnis einer Außenprüfung nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 24. Jänner 2006 das mit dem vorgenannten Grunderwerbsteuerbescheid abgeschlossene Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte mit dem berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid von einer anteiligen Gegenleistung von 91.710,50 € (Grund- und bestimmte Baukosten) die Grunderwerbsteuer mit 3.209,87 € fest. Als Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens und der Einbeziehung dieser Baukosten in die Gegenleistung wurde auszugsweise Folgendes ausgeführt:

"Im Mai oder Juni 2004 wurde laut Niederschrift mit Frau M (Tochter von Frau T.W. = Verkäuferin der Grundstücke) eine Vereinbarung mit Herrn Sch dahingehend getroffen, dass er 3 Monate Zeit hat, für das Gst 3159 in der EZ X Kaufinteressenten zu finden. Während dieser Zeit wurden seitens der Verkäuferin keine eigenen Bemühungen unternommen die Liegenschaft zu veräußern.

Ebenfalls wurde niederschriftlich festgehalten, dass Herr Sch kurze Zeit später 4 Kaufinteressenten, denen dann die Liegenschaft verkauft wurde, nannte.

Laut Auskunft von Herrn Sch, die niederschriftlich festgehalten wurde, hat er per Inserat, in dem mit einem Y - Haus geworben wurde, Kaufinteressenten für obige Liegenschaft gesucht. Ein Projekt zur Bebauung obiger Liegenschaft, das er und Herr L entwickelt hatten, und mit dem sie einverstanden waren, wurde ihnen unterbreitet (siehe zeitliche Nähe Grundkauf und Erwerb des Fertigteilhauses).

Da es ihnen nur durch die Einbindung in das für die Fa. Y entworfenen Projekts möglich war den Liegenschaftsanteil zu erwerben, waren im Zeitpunkt der Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nicht nur der Kaufpreis für den nackten Grund und Boden sondern auch jener für das Fertigteilhaus und die an Herrn Sch bezahlte Provision Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Am 17./20.8.2004 wurde von F mit T.W. ein Kaufvertrag über den Erwerb der Liegenschaft GstNr. 3159/3 GB X. abgeschlossen.

Am 25.8.2004 wurde mit der Fa. Y. ein Kaufvertrag/Werkvertrag über das Projekthaus (Haus 2) unterzeichnet.

#### Berechnung der Steuer

Kaufpreis Grund und Boden	53.295,00	
Kaufpreis Y -Haus	121.846,00	
Pauschalprovision für Sch	8.280,00	
	183.421,00	x 3,5 % = 6.419,74
auf K.F. entfallen		3.209,87
Anmerkung: Mit Bescheid vom 24.9.2004 wurden vorgeschrieben		932,66
		2.277,21
auf R.F. entfallen	wie vor	2.277,21

Gegen den Bescheid betr. Wiederaufnahme des Verfahrens und gegen den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung der R.F. (im Folgenden: Bw). Nach einer am 16. März 2006 auch im Namen der Ehegattin vorgenommenen Akteneinsicht durch K.F. wurde die Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid im Wesentlichen damit begründet, dass aus dem Beiblatt zum Bescheid zu entnehmen sei, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf angeblich neu hervorgekommene Tatsachen stütze, die im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt gewesen wären. Dem stehe entgegen, dass K.F. vor Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 24. September 2004 dem Sachbearbeiter auf dessen Anfrage hin erläutert habe, dass er beabsichtigte, auf dem kaufgegenständlichen Grundstück ein Fertigteilhaus der Firma Y zu errichten. Er teilte dem Sachbearbeiter mit, dass er das Grundstück über einen Grundstücksmakler, nämlich Herrn Sch erworben habe, der eben dieses Grundstück im Bezirksblatt inseriert habe. Weiters wurde darüber gesprochen, dass sich K.F. gemeinsam mit seiner Ehefrau selbst um die Änderung des Bebauungsplanes, das Ansuchen um Baubewilligung, die Einleitung sämtlicher Anschlüsse (Wasser, Strom, Gas, Telekom) und die Errichtung des Kellers zu kümmern hätte. Auf Grund dieser Angaben habe der Sachbearbeiter offensichtlich den Schluss gezogen, dass F die Bauherreneigenschaft zukomme und daher die Grunderwerbsteuer nur vom Kaufpreis für den Grund- und Boden vorgeschrieben. Das Finanzamt stütze die Wiederaufnahme im Wesentlichen auf die niederschriftliche Aussage des Herrn Sch, er hätte per Inserat Kaufinteressen für eine Liegenschaft, die in der Folge mit einem Y - Haus bebaut werden würde, gesucht sowie auf die zeitliche Nähe der Abschlüsse der Kaufverträge für Grund und Haus. Beides sei jedoch dem FA- Sachbearbeiter bereits bei Ausfertigung des ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheides bekannt gewesen. Somit würden sich keine im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel erkennen lassen, die im abgeschlossenen Verfahren der Behörde noch nicht bekannt gewesen wären und die diese zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt hätten. Nach der Rechtsprechung des VwGH würden Änderungen der rechtlichen Beurteilung eines Sachverhaltes bzw. vorhergehende Fehlbeurteilungen keinesfalls Wiederaufnahmegründe darstellen. Da die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Unrecht erfolgt sei, werde beantragt, den Wiederaufnahmbescheid und den in diesem Zusammenhang erlassenen berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben. Die in eventu gegen den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung wurde damit begründet, dass zum einen auf Widersprüchlichkeiten in den Aussagen der M, des Herrn Sch und des Herrn K hingewiesen wurde, zum anderen wurde im Ergebnis ausgeführt, dass über Vermittlung der Fa. Z ein Grundstück erworben und danach ein Werkvertrag mit der Fa. Y über die Lieferung und Montage eines Fertigteilhauses abgeschlossen worden sei. Sämtliche behördlichen Eingaben

seien von F abgewickelt worden, diese hätten auf eigene Rechnung und Gefahr sämtliche erforderlichen handwerklichen Arbeiten (Keller, Installation etc.) beauftragt und überwacht, sodass ihnen zweifelsfrei die Bauherreneigenschaft zukomme. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien somit der Erwerb des Grundstückes und der Werkvertrag mit der Fa. Y als zwei völlig verschiedene, getrennte Rechtsgeschäfte zu beurteilen. Die Einbeziehung der Baukosten für das Fertigteilhaus und der an Herrn Sch bezahlten Provision in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei daher zu Unrecht erfolgt. Hinsichtlich der in concreto gegen die niederschriftlichen Aussagen vorgebrachten Einwände und der angeführten Gründe, warum entgegen der Ansicht des Finanzamtes F sehr wohl die Bauherreneigenschaft zugekommen sei, wird auf den ausführlichen Berufungsschriftsatz verwiesen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

"Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 14.4.1986, ZI. 84/15/0221, stellt die Auskunft eines Finanzbeamten für die Partei keine bindende Weisung dar, da mündliche Auskünfte von Finanzbeamten nicht in Rechtskraft erwachsen und einer späteren anderen Entscheidung der Behörde nicht entgegenstehen.

Hinsichtlich der Aberkennung der Bauherreneigenschaft ist zu sagen, dass von Herrn Sch die Liegenschaft bereits mit einem Y –Haus beworben wurde, sodass bereits Baupläne existieren mussten. Dies unterstreicht auch die Aussage von Herrn Sch in dem er angibt: "Wenn nach Unterzeichnung des Kaufvertrages der Eigentümer mit einer anderen Firma abschließt kann ich dies nicht mehr beeinflussen". Nur durch das Vorhandensein eines solchen Plankonzeptes ist es möglich, innerhalb weniger Tage ab Kaufvertragsunterzeichnung den Werkvertrag mit der Fa. Y abzuschließen. Die Möglichkeit Veränderungen im Inneren des Hauses durchzuführen rechtfertigen nach der Rechtsprechung des VwGH nicht die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters festgestellt, dass Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, wenn die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht und der zu Tage getretene sachliche Zusammenhang zwischen Liegenschaftserwerb und Erwerb des Fertigteilhauses maßgebend ist, wobei nicht wesentlich ist, ob der Grundstückseigentümer der Baubehörde gegenüber als Bauwerber auftritt. Herr Sch hat angegeben, dass er im Inserat die Liegenschaft mit Y –Haus angeboten hat, sodass eine finale Verknüpfung herzustellen ist.

Auch die Errichtung unterschiedlicher Urkunden (mit dem Verkäufer und der Firma) ist nicht relevant. In der freien Marktwirtschaft ist es Usus, dass eine Firma, die entweder Fertigteilhäuser vertreibt oder Häuser errichtet, sich nicht um die Baugründe kümmert, sondern Verträge mit Grundstückseigentümern abschließt.

Die obigen Ausführungen stellen klar, dass Sie nicht Bauherr sind und daher die Liegenschaft samt darauf errichtetem Haus der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen war. Die Berufung musste abgewiesen werden."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird bezogen auf die Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid nochmals ausgeführt, der Sachbearbeiter des Finanzamtes habe K.F. vor Erlassung des Erstbescheides über den Erwerbsvorgang befragt und dem Sachbearbeiter waren somit auf Grund der erhaltenen Auskünfte alle wesentlichen Fakten für die Berechnung der Grunderwerbsteuer bekannt und er habe aus diesen Fakten den Schluss gezogen, dass die Grunderwerbsteuer

nur vom Kaufpreis des Grund- und Bodens zu bemessen sei. Der Finanzbeamte habe somit nicht dem Mann der Bw. als Partei eine Auskunft erteilt, die rechtlich nicht bindend wäre, sondern K.F. als Partei habe die geforderten Auskünfte erteilt und der Sachbearbeiter habe daraus die rechtlichen Schlüsse gezogen, die letztlich in den bindenden schriftlichen Erstbescheid des Finanzamtes eingeflossen seien. Da die abgabenbehördliche Prüfung keine wesentlichen neuen Tatsachen oder Beweismittel mehr zu Tage gebracht habe- diese seien bereits dem Bearbeiter des Erstbescheides bekannt gewesen- würden keine im § 303 BAO normierten Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen, da eine bloße Änderung der Rechtsansicht die Abgabenbehörde nicht zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtige.

Was die Berufung gegen den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid anlangt wird der diesbezüglichen Begründung der Berufungsvorentscheidung im Ergebnis entgegengehalten, dass die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer auch vom Preis des zu errichtenden Gebäudes nur dann im Sinne des Gesetzes erfolge, wenn ein Verkäufer oder Organisator auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im wesentlichen feststehenden Preis anbiete und der Erwerber dieses Angebots als Einheit annehme, wenn also dem Erwerber des Grundstückes keine Bauherreneigenschaft zukomme. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Käufer dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne und wenn er sowohl das Baurisiko als auch das finanzielle Risiko zu tragen habe. Aus ihren Ausführungen gehe klar hervor, dass die Bw. sämtliche von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien der Bauherreneigenschaft erfülle und weder in bautechnischer noch finanzieller Hinsicht ein enger Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Grundstückes und der Errichtung des Gebäudes bestehe. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis des Gebäudes erfolge somit zu Unrecht. Hinsichtlich der in concreto vorgebrachten Argumente, die nach Ansicht der Bw. für ihre Bauherreneigenschaft sprechen, wird zwecks Vermeidung unnötiger Wiederholungen auf den weitwendigen Vorlageantrag verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Bescheid betr. Wiederaufnahme des Verfahrens**

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO ua. dann zulässig, wenn 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.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (VwGH vom 6.7.2006, 2003/15/0016 und vom 22.11.2006, 2003/15/0141).

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Wiederaufnahmegrund wieder aufgenommen werden durfte (nochmals VwGH vom 22.11.2006, 2003/15/0141).

Während außer Streit blieb, dass mit der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 unter Beilage des Grundstückskaufsvertrages allein der Rechtsvorgang betreffend Ankauf des Grundstückes um den Kaufpreis von 53.295 € angezeigt wurde, bestreitet die Berufungswerberin die Rechtmäßigkeit der mit dem bekämpften Bescheid vorgenommenen Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen mit der Begründung, anlässlich einer persönlichen Besprechung habe ihr Ehemann dem Sachbearbeiter in dem mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. September 2004 abgeschlossenen Grunderwerbsteuerverfahren bereits jene im Zuge der abgabenrechtlichen Prüfung als wesentlich angesehenen Tatumstände, nämlich dass Sch. per Inserat Kaufinteressenten für eine Liegenschaft, die in der Folge mit einem Y - Haus bebaut werden würde und die zeitliche Nähe der Abschlüsse der Kaufverträge für Grund und Haus, mitgeteilt, sodass diese dem Finanzamt bei Ausfertigung des ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheides bereits bekannt waren. Durch die Außenprüfung seien daher

keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt hätten.

Die gegenständliche Berufung entscheidet demzufolge, ob das Finanzamt bei Erlassung des Wiederaufnahmebescheides zu Recht in den von der Außenprüfung festgestellten Sachverhaltsmomenten die Verwirklichung des Tatbestandsmerkmals "neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel" gesehen und damit vom Vorliegen des "Neuerungstatbestandes" als Wiederaufnahmegrund ausgegangen ist. Bei Beurteilung dieser Frage ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde erster Instanz (in der Person des Sachbearbeiters) in dem wiederaufzunehmenden Grunderwerbsteuerverfahren durch diese behaupteten Mitteilungen der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Sieht man die Begründung des bekämpften Bescheides dann wird deutlich, dass die aus den niederschriftlichen Aussagen der M (Tochter der Grundstücksverkäuferin) und des Sch. hervorgehenden Tatumstände im Konnex mit den sonstigen vorliegenden Prüfungsfeststellungen (Aussage des Ziviltechnikers, Entwurf einer Grundteilung vom 28.6.2004) zur Sachverhaltsannahme des Finanzamtes führten, dass sich Sch. das gesamte Grundstück GSt 3159 gleichsam für drei Monate an die Hand geben ließ, in dieser Zeit mit L. ein Bauprojekt zur Errichtung einer Reihenhausanlage mit 4 Y – Fertighäuser der Hausmodelle D 99 +1 bzw. C 82+1 entwickelte und per Inserat Kaufinteressenten für die Teilgrundstücke mit darauf geplanten Y - Fertighäusern gesucht hat. Aus der zeitlichen Nähe zwischen Grundkauf und Erwerb des Fertigteilhauses folgerte das Finanzamt den Tatumstand, dass dieses Projekt der Bebauung der Bw. unterbreitet worden und sie damit einverstanden war und wegen der Einbindung der Bw. in das für die Firma Y entworfene Projekt der Erwerb des Liegenschaftsanteiles möglich war.

Nach Vornahme einer Akteneinsicht (16. März 2006) hat die Bw. in einem ergänzenden Berufungsschriftsatz ihre Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid auszugsweise wie folgt begründet: " *Bevor dieser Bescheid erlassen wurde, hat mein Gatte, Herr K.F., ihrem Sachbearbeiter, Herrn D., auf dessen Anfrage hin den Sachverhalt erläutert. Dem Sachbearbeiter war bekannt, dass ich beabsichtigte, auf dem kaufgegenständlichen Grundstück ein Fertigteilhaus der Firma Y zu errichten und er befragte mich über die näheren Umstände. Ich teilte Herrn D. mit, dass ich das Grundstück über einen Grundstücksmakler, nämlich Herrn Sch, erworben habe, der eben dieses Grundstück im Bezirksblatt inseriert hatte. Mein Gatte sprach mit Herrn D. darüber, dass ich mich gemeinsam mit meinem Ehemann selbst um die Änderung des Bebauungsplanes, das Ansuchen um Baubewilligung, die Einleitung sämtlicher Anschlüsse (Wasser, Strom, Gas, Telekom) und die Errichtung des Kellers zu kümmern hätte. Auf Grund dieser Angaben zog ihr Sachbearbeiter offensichtlich den*

*Schluss, dass mir und meinem Gatten die Bauherreneigenschaft zukommt und daher die Grunderwerbsteuer nur vom Kaufpreis des Grund- und Bodens vorzuschreiben war."*

Der Sachbearbeiter des wieder auf zunehmenden Grunderwerbsteuerverfahrens teilte als Auskunftsperson hinsichtlich des Inhaltes dieser seinerzeitigen Besprechung mit dem Ehegatten der Bw. Folgendes mit:

*"Der Sachbearbeiter gibt zu Protokoll, dass ihm im Zeitpunkt der Bescheiderlassung lediglich die Absicht des Berufungsverbers bekannt war auf der Liegenschaft ein "Y -Fertigteilhaus" zu errichten. Mir, Sachbearbeiter, wurde lediglich der Name des Grundstücksmaklers genannt, es wurde jedoch nie ein Zusammenhang zwischen der Auswahl der Fa. Y und dem Grundstücksmakler erwähnt."*

Diese niederschriftliche Aussage wurde am 12. August 2008 ua. zusammen mit dem diesbezüglichen Vorhalt an das Finanzamt vom 10. Juni 2008 und mit der Niederschrift vom 25. August 2005 betr. den Ziviltechniker samt Fax vom 28. Juni 2004 der Bw. zur Stellungnahme vorgehalten, die mit Schreiben vom 7. September 2008 erfolgte. Weder in der Berufung noch in der "Stellungnahme zum Vorhalt vom 12. August 2008" hat die Bw. ausgeführt und behauptet, dass dem Sachbearbeiter anlässlich dieser Besprechung der Umstand, dass der Kauf/ Werkvertrag hinsichtlich des Ankaufes des Y -Fertighauses bereits am 25. August 2004 und damit am 3. Werkvertrag nach Abschluss des Grundstückskaufes von der Bw. und ihrem Ehemann unterfertigt worden war, bekannt gegeben worden ist. Außer Streit steht auch, dass dem Sachbearbeiter dieser Kauf/Werkvertrag (oder eine Ablichtung davon) nicht vorgelegt worden ist. Wenn die Bw. ausführt, diese Besprechung habe einige Tage vor Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides, jedenfalls im September 2004 im Finanzamt stattgefunden, dann verwundert schon etwas, dass der Ehemann gegenüber dem Sachbearbeiter von der "beabsichtigten" Errichtung eines Fertigteilhauses auf der Kaufliegenschaft spricht, wohl wissend über den zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgten Abschluss des Kauf/Werkvertrages (25. August 2004) über den Ankauf des Y- Fertighauses. Diese Wortwahl führte augenscheinlich beim Sachbearbeiter zu dessen irrgewissen Annahme, es liege lediglich die Absicht des Berufungsverbers vor, auf der Kaufliegenschaft ein Y-Fertighaus zu errichten, ohne dass dieser damals schon wusste, dass der Kauf/Werkvertrag drei Werktagen nach Abschluss des Grundstückskaufes bereits von der Bw. und ihrem Ehegattin unterschrieben worden war und damit schon vorlag. Des Weiteren zeigte der Ehemann mit der Mitteilung, er habe das Grundstück über einen Grundstücksmakler, nämlich Herrn Sch, erworben, der eben dieses Grundstück im Bezirksblatt inseriert habe, wobei mit der Möglichkeit der Errichtung eines Y- Fertighauses geworben worden sei, nicht den aus den niederschriftlichen Aussagen der M und des Sch. erstmals hervorkommenden entscheidenden Tatumstand auf, dass sich Sch. von der Grundstücksverkäuferin das gesamte Grundstück GST 3159 im Ausmaß von 987 m<sup>2</sup> letztlich in der Weise an die Hand geben ließ, die es ihm

ermöglichte innerhalb von 3 Monaten zusammen mit L. (der auf Lizenzbasis für die Fa. Y. tätig war) ein Bebauungsprojekt (4 Y- Fertighäuser der Modelle D 99+1 bzw. C 82 +1 als Reihenhausanlage) auf entsprechend entfallenden Teilgrundstücken zu entwickeln/zu planen und per Zeitungsinserat für dieses Bebauungskonzept Kaufinteressenten zu suchen. Die Informationen an den Sachbearbeiter zeigten nicht den bestehenden sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen dem vom Initiator erstellten Gesamtprojekt einer Reihenhausanlage mit 4 Y- Fertighäusern bestehend aus zwei vorgegebenen Hausmodellen und dem Grundstückskauf. Vielmehr ist unbedenklich an Sachverhalt davon auszugehen, dass der Ehemann der Bw. bei dieser Besprechung den Sachbearbeiter D. weder über den schon erfolgten Ankauf des Fertigteilhauses noch über das zum Kaufzeitpunkt des Grundstückes bereits in seiner Grundkonzeption geplante Gesamtprojekt in Kenntnis gesetzt hat. Dass dem Sachbearbeiter der entscheidungswesentliche Tatumstand des Bestehens einer finale Verknüpfung zwischen Grundstückskauf und Kauf des Y - Fertighauses nicht oder jedenfalls nicht in der gebotenen Deutlichkeit aufgezeigt worden war, lässt sich schon aus der getroffenen Wortwahl "beabsichtigt" folgern, womit letztlich suggeriert wurde, der Ankauf des Y- Fertighauses liege erst in der Zukunft und stehe nicht in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Grundstückskauf, sondern erfolge völlig eigenständig und ohne jegliche Einbindung in ein zum Zeitpunkt des Grundstückskaufes bereits dafür bestehendes fertiges Bebauungskonzept. Außerdem hat die Bw. in ihrer Vorhaltbeantwortung vom 7. September 2008 das Bestehen eines solchen Gesamtprojektes für die Verbauung der gesamten Liegenschaft mit 4 Reihenhäuser schlichtweg bestritten, was die unbedenkliche Schlussfolgerung zulässt, dass der Ehemann das Vorliegen eines solchen Konzeptes gegenüber dem Sachbearbeiter keinesfalls erwähnt hat. Demzufolge ist schlüssig davon auszugehen, dass das Finanzamt ein vollständiges Bild von jenen wesentlichen Tatsachen, die Aufschluss gaben über die bestehende finalen Verknüpfung zwischen Grundstückskauf und Kauf des Y- Fertighauses und diesen "inneren" Zusammenhang aufzeigten, nicht durch diese Besprechung mit dem Ehemann der Bw. erlangte, sondern erstmals auf Grund der im Wege der Außenprüfung aufgenommenen niederschriftlichen Aussagen im Konnex mit den dabei ermittelten einschlägigen Unterlagen (Kaufvertrag/Werkvertrag vom 25. August 2004, von den Kaufinteressenten F am 6. Juli 2004 unterfertigter "Hinweis", Fax vom 28. Juni 2004 an den Ziviltechniker) von jenen Tatumständen Kenntnis erlangt hat, die dafür sprechen, dass im Ergebnis das Grundstück bebaut mit dem dafür projektierten Fertighausmodell den Erwerbsgegenstand bildete. Die Kenntnis dieser durch die Außenprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel sind entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente und hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt, sodass auch dieses weitere Tatbestandsmerkmal vorliegt (um Wiederholungen zu vermeiden

wird hinsichtlich der im Streitfall gebotenen Einbeziehung der Baukosten in die Gegenleistung auf die noch vorzunehmende diesbezügliche Begründung unter Punkt 2 verwiesen).

Aus den obigen Ausführungen folgt für die Entscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahme von Amts wegen, dass entgegen dem Berufungsvorbringen der Abgabenbehörde erster Instanz (in der Person des Sachbearbeiters) in dem mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. September 2004 abgeschlossenen Verfahren der (für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft wesentliche) Sachverhalt nicht so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie in diesem Grunderwerbsteuerverfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Der Wiederaufnahmegrund der "neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel" liegt somit im Gegenstandsfall vor, weshalb das Finanzamt zu Recht mit dem bekämpften Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen verfügt hat. 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 rechtens war, war doch unter dem Gesichtspunkt der Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, wobei auch die Höhe der Nachforderung von 2,277,21 € entsprechend zu berücksichtigen war. In diesem Zusammenhang war überdies zu bedenken, dass es der Bw. durchaus möglich und zumutbar (siehe diesbezüglich die ausdrückliche "Information" in den Schlussbestimmungen des Kauf/Werkvertrages bzw. den am 6. Juli 2004 von den Kaufinteressenten unterfertigten "Hinweis") gewesen wäre, bereits im Erstverfahren durch Vorlage aller zweckdienlichen Unterlagen dem Finanzamt ein vollständiges Bild über den bestehenden engen zeitlichen und 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.

## 2. Bescheid betr. berichtigter 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 herzstellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden. Keine entscheidende Bedeutung kommt außerdem dem Umstand zu, dass in den jeweiligen Vertragsurkunden aufeinander (rechtlich) kein Bezug genommen wird, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Steht somit die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit

dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie auf Grund dieser finalen Verknüpfung als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 anzusehen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist folglich, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand bezogen ist, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde. Dass letztlich der Erwerber selbst gegenüber der Baubehörde eingeschritten ist, berührt nicht die Frage der finalen Verknüpfung (VwGH vom 25.8.2005, 2005/16/0104 und vom 10.4.2008, 2007/16/0223). Ohne Bedeutung ist es außerdem, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach- wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang- den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhangs steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 9, 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:

- 1.) Die Liegenschaftseigentümerin hat mittels Inserat die Liegenschaft GSt. Nr. 3159 EZ X mit einer Grundstücksfläche von 987 m<sup>2</sup> zum Verkauf angeboten. Im Mai oder Juni 2004 meldete sich daraufhin Sch. und sagte, dass er das Grundstück verkaufen könnte. Ihm wurde mündlich zugesagt, dass ca. 3 Monate lang keine eigenen Verkaufsversuche gemacht werden. Dies vor allem deshalb, damit die Fa. Y die Pläne für die Kaufinteressenten nicht umsonst zeichnet (siehe Aussage von M ).
- 2.) Mittels Zeitungsinserat suchte Sch. (bzw. dessen Firma) in Zusammenarbeit mit L., der mit der Fa. Y einen Lizenzvertrag hat, der ihn berechtigt die von ihm für die Fa. Y. entworfenen Objekte der Kleinhäuserschiene zu vertreiben, Kaufinteressenten für ein von ihm für das Gesamtgrundstück Gst. Nr. 3159 erstelltes Bebauungsprojekt, das die Bebauung mit 4 Y- Fertigteil-Reihenhäuser (2 Ekhäuser des Modells D 99+1 und zwei Mittelhäuser des Modells C 82 +1) vorsah. Das Inserat hatte folgenden Inhalt: Grund mit projektiertem Fertigteilhaus, Keller und sonstige Nebenkosten, Bauherrenmodell, € ...)

3.) Am 23. Juni 2004 unterfertigten H. als Anbotsteller ein "Kauf- bzw. Werksvertragsangebot" betreffend Vertragsgegenstand Haus Nr. 3, Haustyp C 82+1. Dieses Angebot hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

"Auf dem Gst 3179 Grundbuch X. ist die Errichtung einer Fertigteil- Reihenhaus- bzw. Doppelhausanlage entsprechend den dem (den) Anbotsteller(n) übergebenen und bekannten Projekt- und Planungsunterlagen geplant und beabsichtigt.....Fixpreisgarantie für Y- Haus : lt. Kaufvertrag und Liefer- und Leistungsbeschreibung der Fa. Y. ....Das Anbot entfaltet nur Rechtswirksamkeit bzw. wird der Auftrag nur ausgeführt, wenn für die 2. Haushälfte oder für die als Gesamtprojekt geplanten Häuser Käufer vorhanden sind. Die Bautermine sind von den für Baurealisierung erforderlichen weiteren Käufer abhängig." Am gleichen Tag unterschrieben diese beiden als Kaufinteressenten desweiteren auch ein als "Hinweis" bezeichnetes Schriftstück, worin ihnen zur Kenntnis gebracht wurde, unter welchen Umständen damit gerechnet werden müsse, dass das Finanzamt als Gegenstand des Erwerbes das Grundstück in bebautem Zustand ansehe und die Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis des Grundstückes und vom Kaufpreis des Werkvertrages berechne.

Auch F (Käufer des Reihenhauses Nr. 2) unterschrieben als Kaufinteressenten am 6. Juli 2004 einen solchen "Hinweis". Konfrontiert mit dem von den Käufern des Nachbarreihenhauses Haus Nr. 3 vorgelegten und von diesen gleichzeitig mit dem "Hinweis" unterfertigten "Kauf- bzw.

Werksvertragsangebot" vom 23. Juni 2004 mochte die Bw. nicht ausschließen, dass nicht auch in ihrem Erwerbsfall ein solches Angebot für das Haus 2 gestellt und von ihr und ihrem Ehemann unterzeichnet worden ist.

4.) Am 28. Juni 2004 schickte L. dem Ziviltechniker mittels Fax einen Entwurf einer möglichen Aufschließung, worin bereits von einer Verbauung des Gesamtgrundstückes Gst. 3159 mit 2 Fertigteilhäusern des Haustyps Modell D 99 +1 (am Rand) und mit 2 Fertighäusern Modell D 82+1 (in der Mitte) ausgegangen wurde.

5.) Am 15. Juli 2004 übermittelte das Vermessungsbüro einen Entwurf einer Grundstücksteilung, worin jedem der 4 projektierten Fertigteilhäuser der entsprechende erforderliche Grundanteil zugeordnet war.

6.) Mit Planurkunde vom 3. August 2004 erfolgte die Grundteilung des Grundstückes Gst 3159, wobei auf das Ehepaar F das Grundstück 3159/2 im Ausmaß von 187 m<sup>2</sup> entfiel.

7.) Mit Kaufvertrag vom 17./20. August 2004 erwarben das Ehepaar F von der Verkäuferin T.W. (die nach Aussage ihrer Tochter nicht den Auftrag zur Teilung des Grundstückes erteilt hatte) das neu gebildete Gst 3159/2 im Ausmaß von 187 m<sup>2</sup> um den Kaufpreis von 53.295 €.

8.) Am 25. August 2004 unterzeichneten die Käufer/Besteller F den Kaufvertrag/Werkvertrag bezüglich des Hauses Nr. 2 Fertigteilhaustyp C 82+1, womit sie der Firma Y. den Auftrag erteilten, auf der Parzelle 3159, Bauplatz X. dieses Wohnhaus zu errichten.

9.) Zusammen mit dem Kaufvertrag wurde mit Abgabenerklärung Gre 1 am 9. September 2004 vom Vertragsverfasser des Grundstückskaufvertrages dieser Rechtsvorgang angezeigt und darin die Gegenleistung mit 53.295 € ausgewiesen.

10.) Das Finanzamt setzte gegenüber den beiden Erwerbern von der erklärten halben Gegenleistung mit Bescheid jeweils vom 24. September 2004 die Grunderwerbsteuer mit 932,66 € fest.

11.) Anlässlich einer im Jahr 2005 vorgenommenen Außenprüfung wurden Tatumsstände festgestellt die nach Meinung des Finanzamtes aufzeigten, dass der erklärte Kaufvertrag mit der Errichtung einer zum Kaufzeitpunkt bereits projektierten Reihenhausanlage bestehend aus 4 Y- Fertigteilhäusern in einer finalen Verknüpfung stand.

12.) Das Finanzamt nahm unter Anführung der Prüfungsfeststellungen gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Wiederaufnahmegrund: neu hervorgekommene Tatsachen) das Grunderwerbsteuerverfahren wieder auf und bezog im berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid neben dem Grundstückskaufpreis auch bestimmte mit der Errichtung des Y- Hauses zusammenhängende Kosten in die GrEST-Bemessungsgrundlage ein.

Ausgehend von der eingangs dargestellten Rechtslage erfolgte die Einbeziehung der streitgegenständlichen Kosten der Errichtung des Fertighauses in die Gegenleistung dann rechtmäßig, wenn im Gegenstandsfall auf Grund einer bestehenden finale Verknüpfung zwischen dem Grundstückskauf und dem Erwerb des Fertighauses im Zeitpunkt des

Grundstückskaufes die Absicht bereits feststand, ein mit dem ausgesuchten Modell des Fertighauses bebautes Grundstück zu erwerben. Bei der Beantwortung dieser Frage war in freier Beweiswürdigung an Sachverhalt davon auszugehen, dass die Bw. (und ihr Ehemann) als Erwerber des Fertighauses Nr. 2 in das von Sch. und L. für das Grundstück 3159 erstellte Gesamtkonzept der Bebauung dieses Grundstückes mit einer Reihenhausanlage bestehend aus 4 Y- Fertighäusern eingebunden waren. Dafür spricht, dass sich Sch. von der Grundstückseigentümerin für ca. drei Monate das Grundstück "an die Hand geben ließ", und er in dieser Zeit zusammen mit L., der auf Grund eines Lizenzvertrages berechtigt war, die von ihm für die Fa. Y. entworfenen Objekte der Kleinhäuserschiene aus Provisionsbasis zu vertreiben, ein Bebauungskonzept (Errichtung von 4 Y- Reihenhäuser des Modells D 99+1 bzw. C 82+1) erstellte. Unter Einbeziehung eines Ziviltechnikers wurde unter Festlegung des jeweils für dieses Teilgrundstück vorgesehenen Reihenhauses ein Entwurf einer entsprechenden Grundaufteilung vorgenommen. Mit einem Zeitungsinserat wurden Kaufinteressenten für das Projekt (Grund und Fertighaus) gesucht. Am 23. Juni 2004 unterfertigten H. als Anbotsteller ein bis 31. August 2004 verbindliches Kauf- und Werksvertragsangebot betreffend den Vertragsgegenstand Haus Nr. 3, Modell C 82+1. In diesem Anbot stand auszugsweise Folgendes: "Auf dem Gst. 3159 Grundbuch X. ist die Errichtung einer Fertigteil- Reihenhaus- bzw. Doppelhausanlage entsprechend den dem (den) Anbotsteller(n) übergebenen und bekannten Projekt- und Planunterlagen geplant und beabsichtigt. Das Kaufanbot umfasst ein Wohnhaus entsprechend den übergebenen Projekt- und Planunterlagen samt Grundrisszeichnung und entsprechend der mit übergebenen Liefer- und Leistungsbeschreibung Y- Fertighaus einschließlich Bauherrenmerkblatt als Kaufobjekt. ....Fixpreisgarantie für Y – Haus: lt. Kaufvertrag und Liefer- und Leistungsbeschreibung der Fa. Y ... Das Anbot entfaltet nur Rechtswirksamkeit bzw. wird der Auftrag nur ausgeführt, wenn für die 2. Haushälfte oder für die als Gesamtprojekt geplanten Häuser Käufer vorhanden sind. Die Bautermine sind von den für Baurealisierung erforderlichen weiteren Käufern abhängig." Obzwar von der Bw. (und ihrem Ehemann) im Gegensatz zu den beiden Erwerbern des Reihenhauses Nr. 3 kein solches Schriftstück "Kauf- bzw. Werksvertragsangebot" beigebracht wurde, diese aber lt. Prüfungsfeststellungen am 6. Juli 2004 ebenfalls als "Kaufinteressenten" ein solches mit "Hinweis" übertitelte Schreiben unterzeichnet haben und die Bw. und ihr Ehemann nicht "ausschließen möchten, ebenfalls ein solches Angebot unterschrieben zu haben", geht der Unabhängige Finanzamt für den Streitfall vom Vorliegen eines solchen Kauf- bzw. Werkvertragsangebotes vom 6. Juli 2004 aus. Mit Kaufvertrag vom 17./20. August 2004 erwarben die Eheleute F von der Grundstücksverkäuferin das Teilstück Gst. Nr. 3159/2 und damit jene Grundstücksfläche von 187 m<sup>2</sup>, die nach dem vorliegenden Gesamtprojekt für dieses Reihenhaus Nr. 2 Modell C 82+1 vorgesehen war. Laut Punkt XI. Bedingung des Kaufvertrages wurde dieser Kaufvertrag unter der auflösenden Bedingung abgeschlossen,

dass die Baubewilligung betreffend die den Vertragsteilen bekannten und diesem Vertrag zu Grunde liegenden Bauplänen rechtskräftig versagt wird. Im Konnex damit steht augenscheinlich die Vereinbarung in Punkt III, dass der Treuhänder durch die Käuferseite unwiderruflich angewiesen wurde, den Kaufpreis mit Rechtskraft des Baubewilligungsbescheides der Gemeinde X. an die Verkäuferin auf ein von dieser zu bestimmendes Konto anzuweisen. Am 25. August 2004 und damit am 3. Werktag nach dem Grundkauf unterzeichneten die Ehegatten F den Kauf/Werkvertrag über die Errichtung des Y – Fertighauses Haustyp C 82+1. Unter Punkt 3. lit. a der Lieferbedingungen/Lieferzeit/Montagetermin ist festgehalten, dass die Montage des Hauses vom Verkauf des Gesamtprojektes (aller geplanten Häuser) abhängig ist. Unter Punkt 7. Schlussbestimmungen wird ausdrücklich (fettgedruckt) noch Folgendes festgehalten: "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 Reihenhäusern). ...Der Käufer wird hiermit informiert, dass er auch für das gegenständliche Haus die jeweils gültige Grunderwerbsteuer, derzeit 3,5 %, selbst an das Finanzamt zu leisten hat".

Lassen die dargelegten Tatumständen erkennen, dass sich der Initiator Sch. von der Grundstücksverkäuferin das Grundstück "an die Hand geben ließ" und zusammen mit L. für das ganze Grundstück ein Reihenhausprojekt mit 4 Y – Fertighäusern erstellte, von einem Ziviltechniker auf Basis der projektierten 4 Reihenhäuser einen Entwurf einer Grundteilung anfertigen ließ, mittels Zeitungsinseraten dieses Bebauungskonzept bewarb und Kaufinteressenten für den Grundstücksanteil mit dem dafür projektierten Fertighaus suchte, die Bw. und ihr Ehemann hinsichtlich des von ihnen ausgesuchten Hauses Nr. 2 Fertighausmodell C 82+1 ein bis 31. August 2004 verbindliches Kaufanbot abgaben, mit Kaufvertrag vom 17./20. August 2004 das für dieses Fertighaus nach dem Gesamtprojekt vorgesehene Teilgrundstück von der Grundstücksverkäuferin erwarben und nach 3 Werktagen den Kauf/ Werkvertrag betreffend Errichtung des Y - Fertighauses unterzeichneten, dann zeigt sich darin unzweifelhaft der gegebene enge zeitliche und sachliche ("innere") Zusammenhang zwischen dem Vertrag betr. Erwerb der Liegenschaft und dem Vertrag über die Herstellung des Y- Fertighauses und die erfolgte Einbindung des Grundstückskäufers in das von den beiden Initiatoren Sch. /L. für das Grundstück 3159 vorgeplante Bebauungsprojekt der Errichtung einer Reihenhausanlage mit 4 Y- Fertighäusern. Der Erwerb des entsprechenden Teilgrundstückes stand mit der Herstellung des vom Initiator für die Bebauung der Gesamtliegenschaft vorgegebenen Reihenhauses schon deshalb in einem tatsächlichen Zusammenhang, denn hätte sich ein potentieller Käufer nicht in das geplante Bebauungskonzept einbinden lassen, dann wäre er letztlich nicht als Käufer des

Grundstücksanteiles in Frage gekommen. Dies deshalb, weil Sch. es ohne Zweifel sachlich in der Hand hatte, nur jene Kaufinteressenten der Grundstücksverkäuferin durch Namhaftmachung "zuzuführen" und damit zum Grundkauf zuzulassen, die zur Errichtung der Reihenhausanlage nach den vorgegebenen Plänen bereit waren und sich mit ihm auf die Ausführung/Übernahme des Bebauungskonzeptes verständigt haben. War auf Grund der zweifelsfrei bestehenden finalen Verknüpfung zwischen den Verträgen die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes mit darauf nach den Liefer- und Leistungsbeschreibungen der Fa. Y. errichtetem Fertighaus gerichtet, dann bestand darin der Erwerbsgegenstand. Dass im vorliegenden Fall die Bw. und ihr Ehegatte gegenüber der Baubehörde eingeschritten sind, berührt nicht die Frage einer finalen Verknüpfung der Verträge (VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223). Außerdem steht der Annahme eines "inneren" Zusammenhangs der Verträge auch nicht der Umstand entgegen, dass die Baumeisterarbeiten für die Herstellung des Ortsbetonkellers und diverse Arbeiten für die Fertigstellung (z.B. Installateur, Elektriker) von der Bw. und ihrem Ehemann an andere Firmen vergeben wurden, denn diese Arbeiten waren vom Liefer- und Leistungsumfang laut Kaufvertrag/ Werkvertrag der Fa. Y. gar nicht umfasst und bildeten demzufolge nach dem Willen der Vertragsparteien nicht den vereinbarten Gegenstand des Erwerbsvorganges. Aus diesem Grund wurden konsequenterweise diese Leistungen der Bw. und ihres Ehegatten vom Finanzamt auch nicht als "Kaufpreis Y - Haus" in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Dass die an Sch. bezahlte Pauschalprovision geleistet wurde um das Grundstück in bebautem Zustand zu erwerben, daran kann kein Zweifel bestehen, weshalb unter Beachtung der Begriffsbestimmung der Gegenleistung diese Provision zur GrEST- Bemessungsgrundlage zählt.

Bei der Entscheidung über den vorliegenden Berufungspunkt war somit in freier Beweiswürdigung auf Grund der für eine finalen Verknüpfung der Verträge sprechenden Tatumstände davon auszugehen, dass die Bw. und ihr Ehemann von vornherein in ein von einem Initiator erstelltes bereits fertig geplantes Bebauungskonzept (Reihenhausanlage mit 4 Y -Fertighäusern) für die Gesamtliegenschaft eingebunden waren, das die Errichtung des Reihenhauses Nr. 2 Y -Fertighausmodell C 82+1 auf dem erworbenen Teilgrundstück vorsah. War demzufolge Gegenstand des Erwerbsvorganges das mit diesem Reihenhaus verbaute Grundstück, dann hat das Finanzamt zu Recht neben dem Kaufpreis Grund und Boden auch den betragsmäßig unstrittig gebliebenen Kaufpreis Y-Haus und die Pauschalprovision in die Gegenleistung des berichtigten Grunderwerbsteuerbescheides miteinbezogen.

Zusammenfassend hat das Finanzamt zu Recht das Grunderwerbsteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und mit dem berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid von der (halben) Gegenleistung von 91.710,50 € die Steuer mit 3.209,87 € festgesetzt. Es

waren daher wie im Spruch ausgeführt die Berufungen gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Grunderwerbsteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 25. September 2008