



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Ch.H, Adresse, vom 23. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Jänner 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und betreffend berechtigter Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Auf Grund eines Teilungsplanes vom 3. August 2004, GZl. 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 m² aufgeteilt in die Teilstücke Gst 3159/1 im Ausmaß von 362 m², Gst 3159/2 im Ausmaß von 187 m², Gst 3159/3 im Ausmaß von 175 m² und Gst 3159/4 im Ausmaß von 263 m².

Mit Kaufvertrag vom 17. August 2004 verkaufte und übergab die Verkäuferin T.W. das neu gebildete Grundstück Gst 3159/3 im Ausmaß von 175 m² in das jeweilige Hälfteigentum der Käufer H.H. und Ch.H. Als Kaufpreis war ein Betrag von 49.875 € (= € 285/m² x 175 m²) vereinbart.

Auf Grund der vom Vertragsverfasser, einem Rechtsanwalt, zusammen mit dem Kaufvertrag eingereichten Abgabenerklärung schrieb das Finanzamt unter Übernahme der darin erklärten

Gegenleistung von 49.875 € mit Bescheid vom 24. September 2004 gegenüber Ch.H für deren Hälfteerwerb die Grunderwerbsteuer mit 872,81 € (= 3,5 % von 24.937,50 €) 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 76.715 € (Grund- und Baukosten) die Grunderwerbsteuer mit 2.685,03 € fest. Als Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens und der Einbeziehung der Baukosten in die Gegenleistung wurde auszugswise 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 17.8.2004 wurde von H mit T.W. ein Kaufvertrag über den Erwerb der Liegenschaft GStNr. 3159/3 GB X. abgeschlossen.

Am 25.8.2004 (ho. Anmerkung: richtig 18.8.2004) wurde mit der Fa. Y. ein Kaufvertrag/Werkvertrag über das Projekthaus (Haus 3) unterzeichnet.

Berechnung der Steuer

Kaufpreis Grund und Boden	49.875,00	
Kaufpreis Y – Haus	95.455,00	
Pauschalprovision für Sch	8.100,00	
	153.430,00	x 3,5 % = 5.370,05
auf H.H. entfallen		2.685,03
Anmerkung: Mit Bescheid vom 24.9.2004 wurden vorgeschrieben		872,81
Nachforderung		1.812,22
auf Ch.H entfallen	wie vor	1.812,22 "

Gegen den Bescheid betr. Wiederaufnahme des Verfahrens und gegen den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung der Ch.H (im Folgenden: Bw) mit der Begründung, das Ehepaar H sei zwar durch die Zeitungsanzeige der Firma Y auf das Projekt KStr. aufmerksam geworden, jedoch sei Herr Sch nur als Vermittler des Grundstückes der Frau T.W. in Erscheinung getreten. Das Haus der Firma Y sei ihnen von

Herrn K, seines Zeichens Verkäufer dieser Firma, verkauft worden. Weder im Kaufvertrag des Grundstückes noch im Kaufvertrag des Hauses sei ein Punkt angegeben, der besage, dass Grundstück und Haus eine untrennbare Einheit bilden würden. Im Kaufvertrag des Hauses wären sie als Bauherren hingewiesen worden, dass sie den Grund zur Verfügung stellen müssen. Sie hätten zu jedem Zeitpunkt vom Kaufvertrag des Hauses zurücktreten können, was für uns nur bedeutet hätte, dass wir unsere schon geleistete Anzahlung verloren hätten. Das Grundstück wäre allerdings in unserem Besitz geblieben. Sie hätten sich zudem um sämtliche Behördengänge (Baubescheid, Umwidmung des Grundstückes, Vermesser, Wohnbauförderung usw) in ihrer Eigenschaft als Bauherren selbst gekümmert. Außerdem hätten sie sich auch um die Beauftragung sämtlicher Handwerker, wie Baufirma für den Keller, Installateur, Elektriker selbst kümmern müssen. Ebenso hätten sie die Strom- und Gas-Versorgung selbst veranlasst. Die Firma Y habe lediglich das Haus aufgestellt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

"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". Ein weiteres Indiz für die Aberkennung der Bauherreneigenschaft ist die von Ihnen angegebene Pönalezahlung im Falle des Rücktrittes. Der Verwaltungsgerichtshof hat 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 Grundstückserwerber der Baubehörde gegenüber als Bauwerber auftritt. Herr Sch hat im Inserat die Liegenschaft mit Y -Haus angeboten, sodass eine finale Verknüpfung herzustellen ist.

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 ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und replizierte darin Nachstehendes:

"Herr Sch hat zugegeben, dass wir nach der Unterzeichnung des Grundstückskaufvertrages jede beliebige Firma mit dem Bau eines Hauses beauftragen könnten, da dies nicht mehr von ihm beeinflusst werden konnte. Diese Aussage bestätigt, dass Haus und Grundstück nicht in direktem Zusammenhang stehen.

Außerdem mussten wir zuerst einen Antrag auf Umwidmung einbringen, um überhaupt den Bauantrag für unsere Anlage einbringen zu dürfen, da wir das Grundstück verdichtet bebauen wollten. Zu diesem Zeitpunkt war das Grundstück schon in unserem Besitz, obwohl nicht sichergestellt war, dass wir ein Haus darauf bauen dürfen.

Wir mussten auch selber die Straße sperren, als das Haus geliefert und montiert wurde.

Weiters muss ich Ihnen mitteilen, dass wir zu keinem Zeitpunkt eine Pönalezahlung an die Firma Y getätigt haben. Die 3.000 €, die wir kurz nach Unterfertigung des Kaufvertrages unseres Hauses an die Firma Y bezahlten, diente lediglich als Abgeltung des Planungsaufwandes, da nach der Vertragsunterzeichnung mit dem Erstellen der Einreichpläne begonnen wird. Wenn man zu einem späteren Zeitpunkt vom Vertrag zurücktritt, müssen selbstverständlich wie überall die schon getätigten Arbeiten bezahlt werden.

Dieser Betrag ist übrigens bei jedem Y -Haus gleich, egal wie teuer das Endprodukt ist.

Als wir den Kaufvertrag unseres Hauses unterzeichneten, konnte uns Herr K noch keinen Plan unseres Reihenhauses vorlegen, da noch keiner vorhanden war. Wir konnten uns lediglich anhand eines ähnlichen Planes vorstellen, wie unser Haus einmal aussehen könnte, da dieser Plan andere Maße hatte wie unser Grundstück.

Weiters möchten wir Sie auch darauf hinweisen, dass wir lediglich Ausbaustufe II hatten und den gesamten Innenausbau selbständig ausführten."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. 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 herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden. Keine entscheidende Bedeutung kommt außerdem dem Umstand zu, dass in den jeweiligen Vertragsurkunden aufeinander (rechtlich) kein Bezug genommen wird, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. 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 Zusammenhanges steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, 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 m² 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 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, in Zusammenarbeit mit Sch. (bzw. dessen Firma) Kaufinteressenten für ein von ihm für das Gesamtgrundstück Gst. Nr. 3159 erstelltes Bebauungsprojekt, das die Bebauung mit 4 Y - Fertigteil-Reihenhäuser (2 Eckhäuser 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- Reihenhäuser- 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. YDas 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 die 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.

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 H das Grundstück 3159/3 im Ausmaß von 175 m² entfiel.

7.) Mit Kaufvertrag vom 17. August 2004 erwarben das Ehepaar H von der Verkäuferin T.W. (die nach Aussage ihrer Tochter nicht den Auftrag zur Teilung des Grundstückes erteilt hatte) das neu gebildete Gst 3159/3 im Ausmaß von 175 m² um den Kaufpreis von 49.875 €.

8.) Am 18. August 2004 unterzeichneten die Käufer/Besteller H den Kaufvertrag/Werkvertrag bezüglich des Fertigteilhauses Haustyp 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 49.875 € ausgewiesen.

10.) Das Finanzamt setzte gegenüber den beiden Erwerbern von der erklärten halben Gegenleistung mit Bescheid jeweils vom 24. September 2004 die Grunderwerbsteuer mit 872,81 € fest.

11.) Anlässlich einer im Jahr 2005 vorgenommenen Außenprüfung wurden Tatumstände festgestellt die nach Meinung des Finanzamtes aufzeigten, dass der erklärte Kaufvertrag mit der Errichtung einer zum Kaufzeitpunkt bereits projektierten Reihenanlage 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 Reihenhauses Nr. 3 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 Reihenhauses Nr. 3 in das von Sch. und L. für das Grundstück 3159 erstellte Gesamtkonzept der Bebauung dieses Grundstückes mit einer Reihenanlage 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 Baukonzept (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-/Fertighausmodelles ein Entwurf einer entsprechenden Grundaufteilung vorgenommen. Mit einem nach den Angaben der Bw. von L. geschalteten 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- Reihenanlage- bzw. Doppelhausanlage entsprechend den dem (den) Anbotsteller(n) übergebenen und bekannten Projekt- und Planunterlagen geplant und beabsichtigt. Das Kaufangebot 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: It. 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 Baultermine

sind von den für Baurealisierung erforderlichen weiteren Käufern abhängig." Mit Kaufvertrag vom 17. August 2004 erwarben die Eheleute H von der Grundstücksverkäuferin das Teilstück Gst. Nr. 3159/3 und damit jene Grundstücksfläche von 175 m², die nach dem vorliegenden Gesamtprojekt für dieses Reihenhaus Nr. 3 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 18. August 2004 und damit einen Tag nach dem Grundkauf unterzeichneten die Ehegatten H 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 Reihenhäuser). ...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. 3 Fertighausmodell C 82+1 ein bis 31. August 2004 verbindliches Kaufanbot abgaben, mit Kaufvertrag vom 17. August 2004 das für dieses Fertighaus nach dem Gesamtprojekt vorgesehene Teilgrundstück von der Grundstücksverkäuferin erwarben und am nächsten Tag 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 Reihenanlage 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 Baukonzept 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 Reihenanlage nach den vorgegebenen Plänen bereit waren und sich mit ihm auf die Ausführung/Übernahme des Baukonzeptes 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" Zusammenhanges 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 bzw. diverse Arbeiten in Eigenleistung durchgeführt 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.

Zusammenfassend war bei der Entscheidung über den vorliegenden Berufungspunkt 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 Baukonzept (Reihenanlage mit 4 Y -Fertighäusern) für die Gesamtliegenschaft eingebunden waren, das die Errichtung des Reihenhauses Nr. 3 Fertighausmodell C 82+1 auf dem erworbenen Teilgrundstück vorsah. War Gegenstand des Erwerbsvorganges das mit diesem Reihnhaus 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 berechtigten Grunderwerbsteuerbescheides miteinbezogen.

2) Bescheid betr. Wiederaufnahme des Verfahrens

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zufolge dieses letzten Halbsatzes führt ein- wenn auch tauglicher- Wiederaufnahmegrund nur dann zur Wiederaufnahme, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte; alle Wiederaufnahmegründe sind sohin "relative" Wiederaufnahmegründe. Die Wiederaufnahmegründe müssen daher geeignet sein, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Ob dies der Fall ist, hat die die Wiederaufnahme verfügende Behörde zu beurteilen. Kommt sie bei der Beurteilung dieser Frage zum Ergebnis, dass der in Frage stehende Wiederaufnahmegrund geeignet ist, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, darf sie die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügen (Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, Seite 2917 f, VwGH vom 13.7.1967, 1977/66, 381/67 und VwGH vom 26.04.2000, 96/14/0176).

Mit der vorliegenden Abgabenerklärung wurde vom vertragserrichtenden Rechtsanwalt bloß der mit dem Kaufvertrag vom 17. August 2004 vereinbarte Grundstückserwerb angezeigt und die Gegenleistung mit 49.875 € angegeben.

Außer Streit steht, dass von jenen die finale Verknüpfung des Grundstückskaufes mit der Errichtung des Fertighauses aufzeigenden Tatumstände (Vorliegen eines von Sch. in Zusammenarbeit mit L. für das GSt 3159 bereits vor dem Kaufzeitpunkt erstelltes Bebauungskonzeptes der Errichtung von 4 Y - Fertighäusern, bestehender zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen dem gegenständlichen Grundstückserwerb und der Errichtung des Fertighauses) das Finanzamt erst auf Grund der durch die niederschriftlichen Aussagen erlangten Gesamtsicht der Gegebenheiten Kenntnis erlangt hat. Im Grunderwerbsteuerverfahren, das mit dem Bescheid vom 24. September 2004 abgeschlossen worden war, wurden von den Grundstückserwerbern diese für die abschließende Beurteilung der etwaigen Bauherreneigenschaft relevanten Tatumstände nicht entsprechend ausgewiesen/angezeigt und waren dem Finanzamt auch sonst nicht bekannt. Der Wiederaufnahmegrund "der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind", liegt demzufolge im Berufungsfall zweifelsfrei

vor und Gegenteiliges wurde von der Bw. selbst auch gar nicht vorgebracht. Die Bw. bekämpft vielmehr implizit die erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen mit dem Argument, die nachträglich festgestellten Tatumstände würden die im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgte Einbeziehung des Kaufpreises Fertighaus und Pauschalprovision in die Gegenleistung nicht rechtfertigen. Mit diesem Vorbringen bestreitet sie im Ergebnis das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals "und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Unter Beachtung dieses Berufungsvorbringens entscheidet die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid, ob der angeführte Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel geeignet war, einen im Spruch anders lautenden Grunderwerbsteuerbescheid herbeizuführen und damit die verfügte Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens rechtfertigt war.

Hinsichtlich der Beurteilung der Frage, ob die neu hervorgekommenen Feststellungen in rechtlicher Würdigung des Sachverhaltes zur Einbeziehung des Kaufpreises Fertighaus und Pauschalprovision in die Gegenleistungen führten, wird auf obige Ausführungen unter Punkt 1 dieser Berufungsentscheidung verwiesen. Ergibt sich aber daraus, dass die Einbeziehung dieser Leistungen der Bw. in die Gegenleistung rechtfertigt war, dann ist das Schicksal der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid bereits entschieden. Die unbestrittenermaßen erst nachträglich und damit neu hervorgekommenen Tatumstände betreffend diesen Erwerbsvorgang, die letztlich die finale Verknüpfung zwischen dem Grundkauf und der Errichtung des Fertighauses aufzeigten, bedingten neben dem Kaufpreis für das Grundstück auch den vorgenommenen Ansatz des Kaufpreises Fertighaus und der Pauschalprovision als Teil der Bemessungsgrundlage. Die neu hervorgekommenen Tatumstände dieses Erwerbsvorganges waren daher zweifelsfrei geeignet, durch die Einbeziehung dieser beiden Kosten in die Gegenleistung einen im Spruch anders lautenden Grunderwerbsteuerbescheid herbeizuführen. Das Finanzamt hat somit zu Recht mit dem bekämpften Bescheid die Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens von Amts wegen verfügt. Wenn auch die Rechtmäßigkeit der dabei vorgenommenen Ermessensübung gar nicht bekämpft worden war, bleibt noch festzuhalten, dass die verfügte Wiederaufnahme auch unter dem Aspekt der Ermessensausübung rechtfertigt war, war doch unter dem Gesichtspunkt der Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, wobei auch die Höhe der Nachforderung von 1.812,22 € 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 23. Juni

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 sachlichen Zusammenhang zwischen dem angezeigten Kaufvertrag und dem Erwerb des Fertighauses zu verschaffen. Das Ermessen wurde somit vom Finanzamt bei der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 20 BAO ausgeübt.

Zusammenfassend hat das Finanzamt zu Recht das Grunderwerbsteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und mit dem berechtigten Grunderwerbsteuerbescheid von der (halben) Gegenleistung von 76.715,00 € die Steuer mit 2.685,03 € festgesetzt. Es waren daher wie im Spruch ausgeführt die Berufungen gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Grunderwerbsteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 26. September 2008