



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/1388-L/10,
miterledigt RV/1469-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KZ, Adr, vom 10. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 11. Oktober 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit **Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 29. November 2006** haben KZ und ihr Ehegatte WZ gemeinsam Anteile an der Liegenschaft EZ XY, von Ing. HS um Grundkosten in Höhe von 45.549,07 € gekauft und Wohnungseigentum gemäß Nutzwertgutachten vom 14. November 2006 begründet.

Auf dem Grundstück sollte ein Doppelhaus samt 2 Garagen und 2 Stellplätzen errichtet werden.

Punkt IX Erklärung – Bauauftrag

Die Käufer nehmen hiermit die genehmigten Baupläne der Firma WGmbH, welche Grundlage für die Erstellung des Nutzwertgutachtens sind, ausdrücklich zur Kenntnis. Die Käufer haben der Firma WGmbH einen Auftrag zur Errichtung des jeweiligen Objektes erteilt. ...

Die diesbezügliche genaue Ausführung wird im Bauauftrag erteilt.

Auftrag Baustufen I u II, Haus 8/R, vom 31. Oktober 2006

Auftragsgrundlagen

2) das Angebot der WGmbH vom 5. November 2005

3) „die den Auftraggebern bereits ausgehändigte Bau- & Ausstattungsbeschreibung vom 15. Juli 2005“

4) „die den Auftraggebern bereits ausgehändigte Entwurfsplanung lt. Projektunterlagen. Ausführung der Leistungen lt. Entwurf vom 25. April 2005, Pauschalpreis inkl. MWSt 125.148,00 €, Festpreis bis 31. Dezember 2007, Baubeginn Frühjahr 2007.

Die Leistungsbeschreibung hat die Erstellung von Einreichplan und Bauansuchen sowie den Rohbau samt Dach und Fenster einschließlich Außenfassade umfasst.

Entsprechend der Abgabenerklärungen der beide Ehegatten zur GrEST hat das Finanzamt mit Bescheid vom 1. Dezember 2006 für diesen Liegenschaftserwerb die steuerpflichtige Gegenleistung in Höhe von insgesamt 170.697,07 € (Grundkosten 45.549,07 €, Errichtungskosten für die Baustufen I u II in Höhe von 125.148,00 €) ermittelt und der KZ von der Hälfte (85.348,53 €) 3,5 % GrEST in Höhe von 2.987,20 € vorgeschrieben.

Im Jahr 2010 hat das Finanzamt bei der WGmbH eine Prüfung durchgeführt. Dabei hat der Prüfer festgestellt, dass die Firma „Häuser mit Grund“ bewirbt. Es wurden Projekte vorgeplant und in drei Ausbaustufen angeboten. In etlichen Fällen wurden innerhalb eines geringen Zeitraumes zuerst der Bauauftrag über die Baustufen I u II, sodann der Bauauftrag über die Baustufe III und zuletzt der Kaufvertrag über das Grundstück abgeschlossen, die Baustufe III wurde nicht der Grunderwerbsteuer (GrEST) unterworfen. Auch bei dem mehrere Doppelhäuser umfassenden Projekt R hat der Prüfer vier gleichgelagerte Fälle aufgegriffen.

Aufgrund der Feststellungen des Prüfers ist dem Finanzamt zur Kenntnis gelangt, dass die Leistungssumme für das Bauvorhaben der KZ lt. Schlussrechnung vom 31. Oktober 2007 den Auftrag vom 31. Oktober 2006 und einen weiteren Pauschalauftrag vom 7. November 2006 umfasst und insgesamt 184.185,56 € betragen hat. In der Folge wurde mit Bescheid vom 11. Oktober 2010 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder aufgenommen und die GrEST für KZ neu in Höhe von 4.020,36 € (halbe Gegenleistung nunmehr 114.867,32 €) vorgeschrieben, weil für die abgabenrechtliche Beurteilung der Zustand, in dem das Grundstück erworben werden soll, maßgeblich ist. Zum Zeitpunkt des Grundkaufes sei aber bereits der Auftrag für Baustufe III erteilt gewesen.

Sowohl gegen die Wiederaufnahme als auch gegen den neuen GrEST-Bescheid richtet sich die gegenständliche Berufung der KZ, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, vom 9. November 2010, weil im Zeitpunkt der Einigung über den Liegenschaftserwerb ihr Wille lediglich auf den Erwerb einer Doppelhaushälfte Baustufe I u II gerichtet gewesen sei. Die diesbezüglichen

Vertragsverhandlungen seien bereits Ende Oktober 2006 abgeschlossen gewesen, die Unterfertigung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages sei aber erst am 29. November 2006 zustande gekommen, weil vorher kein Termin beim Notar gefunden werden konnte. Die Bw hätte die Baustufe I u II gewählt, weil dies in den Projektunterlagen so vorgesehen gewesen sei und sie die weitergehenden Arbeiten ursprünglich selbst erledigen wollte bzw. nach Entspannung der finanziellen Situation teilweise andere Unternehmen mit dem weiteren Innenausbau beauftragen wollte. Erst etwas später, nach Einholung einiger Alternativangebote sowie kritischer Hinterfragung der eigenen handwerklichen Fähigkeiten, habe sich die Bw entschieden, die WGmbH auch mit den auf Baustufe III fehlenden Arbeiten zu beauftragen.

Beigelegt hat die Bw den **Auftrag Baustufe III** (=Innenausbau), Haus 8/R, vom **7. November 2006**, wie oben mit folgenden Abweichungen

Angebot der WGmbH vom 9. November 2005

Entwurf vom 29. April 2005

Pauschalpreis inkl. MWSt 58.734,00 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in 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.

Am 29. November 2006 hat die Bw „eine Doppelhaushälfte“ gekauft. In der Abgabenerklärung vom gleichen Tag hat die Bw als Gegenleistung für den Kauf die Grundkosten und Errichtungskosten für die Baustufen I u II bekanntgegeben. Aufgrund dieser Information hat das Finanzamt den GrEST-Bescheid vom 1. Dezember 2006 erlassen. Erst im Zuge einer Prüfung bei der ausführenden Baufirma hat das Finanzamt anhand der Schlussrechnung festgestellt, dass die Bw schon vor Unterzeichnung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages – nämlich am 7. November 2006 - auch den Auftrag für die Baustufe III erteilt hat.

Diesen Tatsachen hat die Bw in ihrer Berufung nichts Konkretes entgegnet. Soweit die Bw vermeint, die Fa. WGmbH hätte das Finanzamt von dem Auftrag für die Baustufe III in Kenntnis setzen müssen, ist ihr entgegenzuhalten, nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen offen zu legen.

Offenlegen bedeutet umfassendes Aufklären, rückhaltloses Offenbaren der abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen. Die eingebrachte Abgabenerklärung soll die Behörde so vollständig über den Erwerbsvorgang informieren, dass auf Grund derselben die dem tatsächlichen Vorgang entsprechende Steuer erhoben werden kann. § 10 Abs. 1 GrEStG verpflichtet die Bw auch zur Offenlegung von Leistungen, die nicht in die Vertragsurkunde, bei deren Errichtung sie mitgewirkt hat, aufgenommen wurden.

Die anlässlich der Prüfung hervorgekommenen Unterlagen (Schlussrechnung, Auftrag für Baustufe III) stellen ohne Zweifel neue Beweismittel dar. Bei ihrer Kenntnis und richtiger rechtlicher Subsumtion hätte das Finanzamt den Innenausbau in die GrESt-Bemessungsgrundlage einbezogen, was zu einem höheren Steuerbetrag geführt hätte.

Dies ist nach der ständigen Judikatur des VwGH für die Rechtmäßigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend.

Grunderwerbsteuerbescheid

Im vorliegenden Verfahren ist ausschließlich die Frage strittig, ob neben den Errichtungskosten für die Doppelhaushälfte auch das Entgelt für die Baustufe III, in die Bemessungsgrundlage für die GrESt mit einzubeziehen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der GrESt.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 GrEStG bestimmt, dass als Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Gegenleistung ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. 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 GrESt erfasst wird.

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept gebunden, dann zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung. Voraus-

setzung für die Einbeziehung der Baukosten des Gebäudes ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer **finalen Verknüpfung** steht.

Für Bauherrnmodelle ist es geradezu kennzeichnend, dass die Beteiligten mehrere dem Schein nach selbständige Vereinbarungen abschließen, die auf Grund des zeitlichen und sachlichen Zusammenhanges zu einem einzigen Vertragswerk zusammentreten (VwGH vom 28. September 1998, 96/16/0135).

Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltene) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH vom 16. Oktober 2003, 2003/16/01126).

Als Gegenleistung sind die prognostizierten Gesamtkosten heranzuziehen, weil es darauf ankommt, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (VwGH vom 6. November 2002, 99/16/0204).

Für die Feststellung, was als Gegenleistung anzusehen ist, sind die wirtschaftlichen Merkmale des Erwerbsvorganges zu berücksichtigen.

Die WGmbH hat das Gesamtprojekt R, sowohl die Baustufen I u II als auch den Innenausbau, bereits im Jahr 2005 einheitlich geplant und mittels Projektunterlagen mit Bau-& Ausstattungsbeschreibung angeboten und die Rolle eines Bauorganisators eingenommen. Unstrittig war die Bw grundsätzlich in dieses Gesamtkonzept eingebunden und war der Gesamtwille der Bw jedenfalls auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet.

Die WGmbH hat in kürzesten zeitlichen Abständen sowohl die Gebäudeerrichtung als auch den Innenausbau bereits im Jahr 2005 angeboten und hat die Bw diese Angebote Ende 2006 innerhalb von 7 Tagen angenommen.

	Baustufen I u II	Baustufe III
Entwurf	25. April 2005	29. April 2005
Bau-& Ausstattungsbeschreibung	15. Juli 2005	15. Juli 2005
Angebot	5. November 2005	9. November 2005
Auftrag	31. Oktober 2006	7. November 2006
Auftragsbestätigung	2. November 2006	28. November 2006

Nicht zuletzt wurde hinsichtlich beider Ausbaustufen ein Pauschal festpreis bis 31. Oktober bzw. 31. Dezember 2007 vereinbart und der Baubeginn einheitlich mit Frühjahr 2007 fixiert. Abschließend haben die Parteien den Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag am 29. November 2006 unterzeichnet.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes kann man erkennen, dass auch der Innenausbau innerhalb eines Gesamtkonzeptes erbracht wurde, welches darauf gerichtet war, der Bw als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück mit dem Bauwerk in den Baustufen I bis III zu verschaffen. Die Bw war in das vorgegebene Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept eingebunden und hat noch vor der Unterfertigung des Kaufvertrages die vorgeschlagene Bebauung bis zum fertigen Ausbaustadium akzeptiert.

Bei Vorliegen eines derartigen Vertragsgeflechts sind **alle** das Baukonzept betreffenden Werkverträge in den Grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang einzubeziehen und als einheitliche Leistungserbringung zu betrachten. Vor allem das zeitliche Moment (Auftragserteilung für die Baustufe III vor Grundstückskauf), erhellt nach der Judikatur des VwGH die finale Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Errichtung des Gebäudes, einschließlich Innenausbau. Nicht zuletzt passt ins Bild, dass auch die Auftragsbestätigungen am 2. bzw. 24. November 2006, jeweils noch vor Unterfertigung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages, datiert sind.

Wenn die Bw einwendet, ursprünglich sei ihr Wille lediglich auf den Erwerb des Gebäudes in den Baustufen I u II gerichtet gewesen, so ist entgegenzuhalten, die zeitliche Abfolge des Geschehens spricht unter Beachtung der Erfahrungen des täglichen Lebens gegen die Darstellung der Bw. Insbesondere liegen zwischen der Auftragserteilung für Baustufe I u II und für Baustufe III nur 7 Tage, was für die behauptete Einholung von Alternativangeboten jedenfalls zu gering erscheint. Überdies ist aufgrund der Feststellungen des Prüfers davon auszugehen, dass es generelle Vorgehensweise der WGmbH gewesen ist, bei einem geplanten Vollausbau zwei getrennte Bauaufträge innerhalb kürzester Zeit und noch vor dem Grundstückskaufvertrag abzuschließen.

Soweit die Bw behauptet, der Abschluss des Grundstückskaufvertrages sei schon Ende Oktober 2006 erfolgt und die Vertragsunterfertigung lediglich aus terminlichen Gründen verzögert erfolgt, so ist entgegenzuhalten:

Ein Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde) gehörig kundgetan haben. Ein Erwerbsvorgang ist jedenfalls dann verwirklicht, wenn das auf einen Er-

werbsvorgang abzielende Wollen in rechtsgeschäftliche Erklärungen umgesetzt worden ist, wenn also die Beteiligten im Verhältnis zueinander gebunden sind.

Überdies kann dieses Vorbringen nichts daran ändern, dass zwischen allen eingegangenen Verpflichtungen ein derart enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht, dass zwischen der Bw und der WGmbH jedenfalls Ansprüche auf Durchführung des Bauvorhabens insgesamt entstanden sind. Auf Grund der Einbindung in das Gesamtkonzept ist es augenscheinlich, dass der Vertragswille letztlich auf die Übereignung eines Grundstückes samt Gebäude in seiner Baustufe III, somit auch der Leistungen des Innenausbaus, gerichtet war.

Die unmittelbar nach Auftragserteilung für den Rohbau vereinbarten Leistungen gemäß Baustufe III können somit nach Ansicht des UFS nicht von den übrigen Leistungen abgekoppelt beurteilt werden, sondern stellen in Anbetracht des zeitlichen Moments eine Einheit im Gesamtpaket des von der WGmbH zu errichtenden Bauwerkes dar. Als Teil des Gesamtkonzeptes teilen sie das grunderwerbsteuerliche Schicksal der übrigen Leistungen der WGmbH.

Das Berufungsbegehren war daher abzuweisen.

Linz, am 1. September 2011