



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 4

GZ. RV/0099-I/11

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.B., Adresse, vertreten durch Stb.R, vom 4. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 3. Juli 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 25. November 2005 schlossen die Verkäuferinnen M und E und der Käufer A.B einen Kaufvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

#### "I. Präambel

Frau M (...) und Frau E (...) sind je zur Hälfte ideelle Miteigentümer der Liegenschaft in EZI Z1, GB X, bestehend unter anderem aus GST- Nr. 962/6 und andere.

Zum gegenständlichen Gutsbestand gehört unter anderem auch die GST- Nr. 962/6 mit einem Flächenausmaß von 267 m<sup>2</sup>.

#### II. Kaufabrede

---

Nunmehr verkaufen und übergeben Frau M (...) und Frau E (...) jeweils ihren Hälfteanteil der GST- Nr. 962/6 aus der Liegenschaft in EZ Z1, GB X. Herr A.B, geb. am GT kauft und übernimmt die GSt- Nr. 962/6 in sein Eigentum.

### III. Kaufpreis

Der angemessene Kaufpreis für die gegenständliche Grundparzelle beträgt € 61.750,-- (in Worten: Euro einundsechzigtausendsiebenhundertfünfzig).

(...)

Festgehalten wird, dass es den Käufern nicht gestattet ist, mit dem Bau zu beginnen, bevor nicht die Zahlung an den Treuhänder geleistet wurde.

### V. Gewährleistung

(...)

Weiters wird festgehalten, dass für die gegenständliche Liegenschaft bereits ein Baubescheid besteht, welcher zur Zahl Z.2 am 15.11.2004 ergangen ist.

Der gegenständliche Baubescheid ist den Käufern bekannt.

### XI. Kosten, Steuern und Gebühren

Sämtliche Kosten, Steuern und Gebühren im Zusammenhang mit der Errichtung und grundbürgerlichen Durchführung dieser Urkunde werden durch die Käufer getragen."

Auf Grund der vom Vertragsverfasser, einem Rechtsanwalt, zusammen mit dem Kaufvertrag eingereichten Abgabenerklärung, worin die Gegenleistung für diesen Grundstückserwerb mit 61.750 € angegeben war, setzte das Finanzamt für diesen Erwerb gegenüber A.B. mit Bescheid vom 9. Dezember 2005 ausgehend von der erklärten Gegenleistung die Grunderwerbsteuer mit 2.161,25 € fest.

Als Ergebnis einer Außenprüfung nahm das Finanzamt das mit vorgenanntem Grunderwerbsteuerbescheid abgeschlossene Steuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte gegenüber A.B. (im Folgenden: Bw) mit dem berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid von einer Gegenleistung von 168.801,86 € die Grunderwerbsteuer mit 5.908,07 € fest. Begründend wurde auf ein beigelegtes Berechnungsblatt verwiesen, woraus sich das Vorliegen der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Begründung für den berichtigten Bescheid ergeben würden.

Dieses Berechnungsblatt traf hinsichtlich des Projektes "Reihenhausanlage C" die Feststellung, dass die Errichtung der Reihenhausanlage bis zur Fassadenfertigstellung durch Herrn N organisiert worden sei. Da vom Organisator nur jene Interessenten zum Kauf der

Liegenschaftsanteile zugelassen worden seien, die sich für das vorliegende Projekt entschieden hätten, seien die darin angeführten Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen. Auf Grund der im Zuge der Prüfung getroffenen Feststellungen würden sich insbesondere unter Bedachtnahme auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Begründung für den berichtigten Bescheid ergeben.

Neben dem berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid wendet sich die gegenständliche Berufung gegen den Bescheid betr. Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung, eine Verletzung des Parteiengehörs liege darin, dass dem Bw. keine Gelegenheit gegeben worden sei, im Verfahren seine Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Auf Grund des Verstoßes gegen die Verfahrensvorschrift des § 115 BAO sei somit der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtswidrig und ersatzlos aufzuheben.

Daraufhin wurde mit Schreiben vom 6. Oktober 2008 zur Wahrung des Parteiengehörs dem Bw. zu Handen seines steuerlichen Vertreters betreffend Bauprojekt C. (Haus 3) mitgeteilt, dass die Betriebsprüfung bei N, dem Organisator dieses Bauprojektes (Reihenhausanlage), stattgefunden habe. Dabei sei festgestellt worden, dass A.B das Haus 3 im fassadenfertigen Zustand erworben habe. Herr N habe neben der Verschaffung der Möglichkeit zum Erwerb des Liegenschaftsanteiles sämtliche Arbeiten durch Professionisten ausführen lassen, die sich bei ihm auf Grund seiner Ausschreibung gemeldet hätten. Da also die Absicht des A.B auf den Erwerb eines fassadenfertigen Hauses gerichtet gewesen sei, seien laut VwGH-Rechtsprechung alle bis zur Fassadenfertigstellung anfallenden Kosten in die GrESt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Am 14. Jänner 2009 verfasste der Bw. eine ausführliche Replik zu diesem Schreiben.

Am 6. April 2010, zugestellt am 1. Juli 2010, richtete das Finanzamt an den Bw. zu Handen seines steuerlichen Vertreters, einen Bedenkenvorhalt. Darin wurde einleitend angeführt, unter welchen Voraussetzungen ein Käufer als Bauherr anzusehen sei. Weiters wurden die bei der Außenprüfung getroffenen Feststellungen detailliert dargelegt und ihm zur Stellungnahme vorgehalten. Beigeschlossen waren die Spezialvollmacht vom 25.11.2005 und 4 Werkverträge vom 10.08.2005, 21.10.2005, 5.11.2005 und 7.11.2005. Außerdem wurde der Bw. zur Beibringung jener Unterlagen (beispielsweise ausdrücklich angeführt Auftrag zur Planerstellung, Bauaufträge an Professionisten) aufgefordert, die nach seiner Ansicht die Tatbestandsvoraussetzungen für seine Bauherreneigenschaft aufzeigen würden und zu dokumentieren vermögen. Dieser Bedenkenvorhalt blieb unbeantwortet.

---

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2010 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Bescheid betr. Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens mit folgender Begründung ab:

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

Dem Finanzamt wurden im Zuge der Anzeige nur eine Abschrift des Kaufvertrages und eine Abgabenerklärung übermittelt. In der Abgabenerklärung wurde in der Spalte Gegenleistung der Kaufpreis für den Grundanteil eingetragen. Im Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 09.12.2005 waren dem Finanzamt somit nur der anzeigepflichtige Kaufvertrag nicht aber sonstige im Zusammenhang stehende Verträge bzw. Vereinbarungen bekannt. Die Umstände, dass der Erwerb des Grundstückes und die Errichtung der Hausanlage als eine Einheit anzusehen waren, waren erst im Rahmen der abgabenrechtlichen Prüfung des Vorganges feststellbar. Damit aber ist das Finanzamt mit recht vom Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel ausgegangen und hat keineswegs bloß eine andere rechtliche Beurteilung des ihr bekannten Sachverhaltes vorgenommen. Die Ermessensentscheidung des Finanzamtes die Wiederaufnahme von Amts wegen zu verfügen, war folglich rechtens, weil damit der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtssicherheit der Vorrang eingeräumt worden ist."

Ohne auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zu replizieren und darin eine Unrichtigkeit der angeführten Sachverhaltsfeststellungen zu behaupten bzw. darzulegen, beantragte der Bw. die Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum

---

Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren 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 (z.B. VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188, VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186, VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 303 BAO, RZ 7, 10, 13, 14 und die dort referierte VwGH- Rechtsprechung).

Die Berufung bekämpft den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens letztlich allein mit dem (formellen) Vorbringen, infolge Verletzung des Parteiengehörs sei dem Bw. keine Gelegenheit gegeben worden, von der Außenprüfung und den dabei getroffenen Feststellungen Kenntnis zu erlangen und diesbezüglich seine Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Diesem Vorbringens ist Folgendes entgegenzuhalten.

Die Begründung des Bescheides vom 3. Juli 2008 lässt bereits implizit erkennen, dass anlässlich einer nachfolgenden Außenprüfung die Feststellung getroffen wurde, dass durch Herrn N die Errichtung einer Reihenhausanlage bis zur Fassadenfertigstellung organisiert worden sei, von diesem Organisator nur jene Interessen zum Kauf der Liegenschaft zugelassen worden seien, die sich für das vorliegende Projekt entschieden hätten, weshalb die angeführten Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen seien. In weiterer Folge wurden dann mit Schreiben vom 6. Oktober 2008 und mit Vorhalt vom 6. April 2010 dem Bw. die relevanten Prüfungsfeststellungen zur Stellungnahme mitgeteilt. Außerdem enthielt die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2010 in zusammengefasster Form jene von der Außenprüfung festgestellten konkreten Sachverhaltselemente, die nach Ansicht des Finanzamtes zu dem Ergebnis führten, auch die Baukosten würden zur Bemessungsgrundlage zählen. Dem Bw. wurden daher wenn nicht schon im Bescheid, dann jedenfalls durch die Vorhalte bzw. zuletzt durch die Begründung der Berufungsvorentscheidung die relevanten Prüfungsfeststellungen kurSORisch bekannt gegeben. Für den Bw. bestand damit (zuletzt im Vorlageantrag) ausreichend Gelegenheit, seine Rechte und rechtlichen Interessen wahrzunehmen. Die eingewendete Verletzung des Parteiengehörs wurde somit vom Finanzamt im Zuge des Berufungsverfahrens entsprechend "saniert" und trifft zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens nicht mehr zu.

Bei der Entscheidung des gegenständlichen Berufungsfalles ist an Sachverhalt davon auszugehen, dass mit der vorliegenden Abgabenerklärung samt beigeschlossenem Kaufvertrag vom vertragserrichtenden Rechtsanwalt der darin vereinbarte Grundstückserwerb angezeigt und die Gegenleistung ausdrücklich mit 61.750 € angegeben wurde. Außer Streit blieb, dass die anlässlich der Außenprüfung festgestellten Tatumstände betreffend Akquirierung der Kaufinteressenten durch N für das von ihm als Organisator bezüglich der Kaufliegenschaft bereits geplante und baubehördlich bewilligte Doppelwohnhaus (Reihenhaus), die Bewerbung des projektierten Bauvorhabens unter Angabe von Lage, Beschaffenheit des dafür vorgesehenen Hauses und der Kostenkalkulation auf dessen Homepage und mittels Zeitungsinserat, der bereits vor dem Kaufvertragsabschluss im Auftrag der Bauherriegemeinschaft durch N erfolgte Abschluss der Werkverträge mit einigen Gewerken, der gleichzeitige Abschluss des Kaufvertrages und der Spezialvollmacht, mit der N vom Grundstückskäufer zum Baukoordinator bestellt wurde, dem Finanzamt in jenem Grunderwerbsteuerverfahren, das mit Bescheid vom 9. Dezember 2005 abgeschlossen worden war, nicht angezeigt und auch sonst noch nicht bekannt war. Gegenteiliges wurde vom Bw. weder behauptet geschweige denn nachgewiesen. Wurde aber laut Aktenlage die Außenprüfung erst am 3. Juni 2008 begonnen, dann bestehen keine Zweifel und war unbedenklich davon auszugehen, dass dem Finanzamt erstmals im Jahr 2008 jene tatsächlichen Umstände bekannt geworden sind die dann zu dem (mit dem berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid steuerlich umgesetzten) Ergebnis führten, dass der Grundstückserwerber in ein für diese Grundparzelle bereits geplantes und baubehördlich bewilligtes Projekt eingebunden war, sodass wegen der finalen Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung der Erwerbsgegenstand ein Grundstück mit darauf herzustellendem und baubehördlich bereits genehmigtem Doppelwohnhaus (Reihenhaus Nr. 3) war. Waren aber, was völlig unbestritten blieb und wovon laut Aktenlage schlüssig auszugehen ist, dem Finanzamt in dem wiederaufzunehmenden Verfahren die dann von der Außenprüfung festgestellten Sachverhaltselemente nicht derart vollständig bekannt gewesen, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion (diesbezüglich wird auf die gegenüber dem Bw. ergangene ho. Berufungsentscheidung vom 28. März 2011, GZ. RV/0100-I/11 verwiesen) zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachentscheidung gelangen hätte können, dann liegt in diesen Tatumständen der Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel begründet, deren Kenntnis durch die Einbeziehung der Baukosten in die Gegenleistung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hat somit zu Recht das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 303 Abs. 4 BAO bejaht und mit dem bekämpften Bescheid die Wiederaufnahme des

---

Grunderwerbsteuerverfahrens verfügt. Obwohl die Rechtmäßigkeit der dabei getroffenen Ermessenentscheidung (§ 20 BAO) nicht moniert wurde, bleibt noch festzuhalten, dass die verfügte Wiederaufnahme auch unter dem Aspekt der Ermessensübung 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 3.049,73 € entsprechend zu berücksichtigen war. In diesem Zusammenhang ist überdies zu bedenken, dass es dem Bw. selbst bzw. seinem die Abgabenerklärung einreichenden Vertreter durchaus möglich und zumutbar gewesen wäre, bereits im Erstverfahren durch Vorlage aller zweckdienlichen Unterlagen dem Finanzamt ein vollständiges Bild über den bestehenden engen sachlichen (finalen) Zusammenhang zwischen dem angezeigten Kaufvertrag und dem zum Kaufzeitpunkt dafür bereits projektierten Bebauungskonzept zu verschaffen. Vom Finanzamt wurde daher das Ermessen im Sinne des § 20 BAO ausgeübt.

Über die gegenständliche Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens war folglich spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. März 2011