

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Mag. Johann Herzog, Gerichtsgasse 1, 4580 Windischgarsten, über die Beschwerde vom 02.09.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 04.08.2015, StNr., betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Aktenlage und Parteivorbringen

Die belangte Behörde hat dem Gericht ein Nutzwertgutachten vom 23. Dezember 2010, AZ, des Sachverständigen SV vorgelegt. Daraus ergibt sich Folgendes:

[...]

[...]

[...]

[...]

Am 2. November 2010 erteilte die beschwerdeführende Partei den Auftrag zur Errichtung eines „X-Hauses mit Festpreisgarantie“ zu einem Gesamtkaufpreis von € 210.204. Die Preisgarantie galt für zwölf Monate ab Auftragsbestätigung - d. h. bis zum 2. November 2011.

[...]

Mit Kaufvertrag vom 4. Februar 2011, welcher zwischen Herrn A und Frau B (als Verkäufer) und Frau Bf., Herrn C und der X-GmbH (als Käufer) abgeschlossen wurde,

erwarben Frau Bf. und Herr C jeweils 174/654-Anteile zu einem Kaufpreis von zusammen 56.190,83 €.

Mit Wohnungseigentumsvertrag vom 29. Juli 2011 wurde zwischen Frau Bf., Herrn C und der X-GmbH auf Grundlage des Gutachtens des Sachverständigen SV vom 23. Dezember 2010 die Aufteilung in zwei selbstständige Wohnungseigentumsobjekte, und zwar

top 1-Haus 1-Wohnung W1,-linkes Haus (Südseite)

top 2-Haus 2-Wohnung W2,-rechtes Haus (Nordseite)

in zwei vollkommen getrennte, selbstständige und frei zugängliche Wohneinheiten im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 festgestellt und der Mindestanteil für das Haus 1-Wohnung W1 mit 348/654 und für das Haus 2-Wohnung W2 mit 306/654 festgesetzt. Herrn C und Frau Bf. wurde das gemeinsame Recht zur Nutzung und Verfügung hinsichtlich der Wohneinheit Haus 1-Wohnung W1 eingeräumt.

Am 17. Februar 2012 legte die X-GmbH folgende Schlussrechnung an die beschwerdeführende Partei:

[...]

Mit den angefochtenen Bescheiden setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer für die Erwerbe von A und B jeweils mit 2.174,13 € fest. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt berechnet:

Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)	14.047,71 €
Sonstige Leistungen	48.070,38 €
Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	62.118,09 €

Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, dass die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO erfolgt ist, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Bei Überprüfung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch den befugten Parteienvertreter Notar N. sei festgestellt worden, dass die Baukosten für das zu errichtende Gebäude nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen wurden. Nach ständiger Rechtsprechung seien neben den Grundstückskosten auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen, wenn die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstücks in finaler Verknüpfung stehen.

Bei Erwerb von Miteigentumsanteilen könne zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Gebäudes nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei. Da mit den Miteigentümern kein derartiger Beschluss gefasst worden sei, sei rechtlich die Bauherreneigenschaft im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes nicht möglich. Als sonstige Leistung seien die Baukosten laut Schlussrechnung der Firma X-GmbH vom 17.02.2012 in die Bemessungsgrundlage aufgenommen worden.

In der rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht, dass der gegenständliche Grundstückserwerb ausschließlich von den Erwerbern Bf. und C veranlasst worden sei. Herr C sei der Neffe von Herrn D, geschäftsführender Gesellschafter der Firma X-GmbH. Aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses könne im gegenständlichen Fall von einer Bauherreneigenschaft ausgegangen werden, da die Eigentümergeinschaft, sohin Frau Bf. und Herr C, einen Beschluss gemeinsam mit der X-GmbH als Eigentümerin der zweiten Doppelhaushälfte zur Errichtung des Gebäudes gefasst hätten und sohin die Miteigentümer rechtlich die Bauherreneigenschaft innegehabt hätten.

In einem Aktenvermerk vom 6. Oktober 2015 wurde vermerkt: „Lt. Telefonat mit Hr. E gibt es nur einen mündl. Beschluss, dass gemeinsam ein Doppelhaus errichtet wird.“

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 8. Oktober 2015 wurde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte die belangte Behörde ergänzend aus, aufgrund der bereits erfolgten Vorplanung, wonach die Planung des Bauvorhabens bereits vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgt sei, sei davon auszugehen, dass im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückkaufes die Bf. keinen nackten Grund und Boden erwerben wollte, sondern ein bebautes Grundstück. Durch die Annahme des vorbereitenden einheitlichen Angebotes sei die Bauherreneigenschaft nicht gegeben. Zur Erreichung der Bauherreneigenschaft beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft, mit denen Wohnungseigentum verbunden werden soll, sei maßgeblich, dass der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses nur von der Eigentümergeinschaft erteilt wird, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Von einer Miteigentümergeinschaft könne erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Wer noch nicht Miteigentümer ist, könne noch nicht Bauherr sein. Da von der Erwerberin der Auftrag zur Errichtung eines Hauses bereits vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages erteilt worden wäre, sei die Bauherreneigenschaft im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes auf Seiten der beschwerdeführenden Partei nicht möglich gewesen.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde vorgebracht, der Liegenschaftserwerb sei in gegenständlicher Angelegenheit ausschließlich von Bf. und C veranlasst worden. Die Grundstückserwerber seien durch die Planung des Verkäufers nicht gebunden gewesen. Gegenüber der Veräußererseite hätte es keine Einschränkung gegeben und die Veräußerer hätten keinen Einfluss auf die spätere Errichtung des Gebäudes gehabt.

Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung x des Bundesfinanzgerichtes am 9. Dezember 2015 ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9.10.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung x gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung y neu zugeteilt.

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens wurde mit Beschluss vom 31. Jänner 2019 diese Aktenlage zur Kenntnis gebracht.

Dazu führte die beschwerdeführende Partei im Anbringen vom 6.3.2019 aus:

"Herr C ist der Neffen von Herrn D, geschäftsführender Gesellschafter der Firma X-GmbH. Da die Errichtung eines Einfamilienhauses nicht im finanziellen Rahmen der Familie C/Bf. gelegen ist, wurde gemeinsam mit der Firma X-GmbH ein Doppelhaus errichtet. Die Errichtung des Doppelhauses ist ausschließlich auf Initiative der Familie C/Bf. erfolgt und ist sohin von Bauherrneigenschaft auszugehen. Es war lediglich ein Entgegenkommen des Onkels von Herrn C, das er aufgrund der finanziellen Lage eine Doppelhaushälfte mit errichtet hat, welche in weiterer Folge abverkauft wurde. Um antragsgemäße Erledigung im Sinne einer jungen Familie mit kleinen Kindern wird höflichst ersucht."

Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. 309/1987 unterliegt unter anderem ein Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer, soweit er sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. 309/1987 sind unter Grundstücken iSd GrEStG Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Gemäß Abs. 2 Z 2 leg. cit. sind Gebäude auf fremdem Boden diesen Grundstücken gleichgestellt.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. 309/1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. 309/1987 gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 85/2008 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Nach § 9 Z 4 GrEStG 1987 idF. BGBl. I Nr. 85/2008 sind Steuerschuldner die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

§ 201 der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet: *"Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist."*

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Erwägungen

Strittig ist, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen durfte, dass den Erwerbern des Grundstückes im vorliegenden Fall die behauptete Bauherreneigenschaft nicht zukommt und in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten des Reihenhauses einfließen.

Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den bauausführenden Unternehmen im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen. Der Erwerber eines Grundstückes ist nur dann als Schaffender und somit als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h., dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen (VwGH 30.01.2014, 2013/16/0078; siehe auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Auflage, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

Insbesondere dann, wenn ein Erwerber an ein vom Verkäufer (oder von einem mit diesem zusammenarbeitenden Dritten) vorgegebenes Objekt gebunden ist, ist ein Kauf mit Gebäude (oder Wohnung) anzunehmen, auch wenn über die Herstellung des Gebäudes (bzw. der Wohnung) ein gesonderter Vertrag geschlossen wird (vgl. VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014). Nicht entscheidend ist, wenn über den Erwerb eines (unbebauten) Grundstückes und über den Kauf des darauf zu errichtenden Gebäudes mehrere Verträge mit unterschiedlichen Vertragspartnern abgeschlossen werden. Zu beurteilen ist die Bauherreneigenschaft aus der Sicht des Erwerbers der Liegenschaft und nicht aus der Sicht des Veräußerers des (unbebauten) Grundstückes.

Zur Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, ist von einem Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude auszugehen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter Werkvertrag geschlossen wird (VwGH 27.6.1991, 90/16/0169).

Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen (VwGH 29.07.2004, 2003/16/0135; VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; u.a.). Ein derartiger gemeinsamer Beschluss der Miteigentümer wurde von den Erwerbern nicht vorgelegt, sondern lediglich behauptet, dass dieser mündlich abgeschlossen worden wäre.

Schon aus dem Nutzwertgutachten vom 23.12.2010 ergibt sich, dass bereits ein fertiger Einreichplan der X-GmbH vorlag und die Zuordnung und Top-Bezeichnungen der einzelnen Einheiten im Zuge einer Besprechung mit Herrn D erfolgte. Eine Einbindung der beschwerdeführenden Partei in diese wesentlichen Vorplanungen ergibt sich daraus nicht, zumal als Auftraggeber ausschließlich die X-GmbH aufgetreten ist. Auch ist nicht zu erkennen, dass die X-GmbH bei der Bauplanerstellung bzw. -ausführung auf Grund eines von der Miteigentümerschaft gemeinsamen, darauf abzielenden gefassten Beschlusses tätig geworden ist. In freier Beweiswürdigung ist aus den getroffenen Feststellung zu folgern, dass zum Zeitpunkt des gegenständlichen Erwerbes des Miteigentumsanteiles an der Liegenschaft, über eigenständiges Tätigwerden der X-GmbH bereits vollständig geplant und die baubehördlichen Anträge bereits gestellt waren. Auch dann, wenn der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, ist von einem Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude auszugehen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter Werkvertrag geschlossen wird (VwGH 27.6.1991, 90/16/0169). Lässt sich ein verkaufsbereiter Grundstückseigentümer bewusst oder gewollt in ein Vertragskonzept einbinden, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben können, die sich an ein vorgegebenes Baukonzept binden, so sind auch die betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (VwGH 25.2.1993,

91/16/0031, VwGH 19.08.1997, 95/16/0006-0010). Die Aktenlage weist eindeutig darauf hin, dass die beschwerdeführende Partei in ein bereits bestehendes Baukonzept eingebunden wurde.

Zum Baurisiko

Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den ausführenden Unternehmen gerügt, und hat der Erwerber keinen Anspruch auf Aufgliederung und Rechnungslegung, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl. VwGH vom 12.11.1997, 95/16/0176, VwGH 13.05.2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053).

Hinweise, wonach die beschwerdeführende Partei den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet war, ergeben sich aus der Aktenlage nicht, auch wurde dies in keiner Weise behauptet.

Zum finanziellen Risiko

Die X-GmbH vereinbarte mit der beschwerdeführenden Partei eine Fixpreisgarantie zur Errichtung des Hauses "AB 3 lt. Anbot" und es wurde auch eine Schlussrechnung auf Basis dieses Auftrages gelegt.

Die Vereinbarung eines Fixpreises stellt ein wesentliches Indiz dar, das gegen die Tragung des finanziellen Risikos und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft spricht (vgl. VwGH 13.05.2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 uva.).

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft (Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung, Baurisiko, finanzielles Risiko) müssen kumulativ vorliegen (VwGH 30.01.2014, 2013/16/0078; siehe auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Auflage, Rz 90 zu § 5 GrEStG). Im gegenständlichen Fall liegt jedoch kein einziges dieser Kriterien vor, sodass die belangte Behörde zu Recht vom Fehlen der Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei ausgehen durfte.

Festsetzung gemäß § 201 BAO

Der Umstand, dass die beschwerdeführende Partei in ein vorgegebenes Bauprojekt eingebunden und damit nicht Bauherr des in Rede stehenden Hauses war, ist erst im Zuge der Ermittlungen durch die belangte Behörde hervorgekommen, sodass sich die erfolgte Selbstberechnung als unrichtig erwiesen hat. Im Hinblick auf die Rechtsprechung

der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zu § 299 und § 303 BAO ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (vgl. zB. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124; VwGH 18.9.2002, 99/17/0261). Da die Auswirkungen nicht geringfügig waren, war es geboten, die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO festzusetzen.

Mit der gegenständlichen Beschwerde konnte keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt werden, daher war die Beschwerde abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 21. März 2019