

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache A. C., Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15.09.2015, StNr. betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer wie folgt festgesetzt:

Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	256.971,55 €
davon 3,5 % Grunderwerbsteuer	8.994,00 €
selbstberechneter Betrag	1.570,80 €
Nachforderung Grunderwerbsteuer	7.423,20 €

Die Grunderwerbsteuer war bereits fällig.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Parteivorbringen

Mit Bescheid des Marktgemeindeamtes D. vom **08.05.2006**, Zl. an die X. Y. GmbH erfolgte eine **Bauplatzbewilligung** für verschiedene Grundstücke, insbesondere auch für das Grundstück xx/xx der Liegenschaft EZ ez Grundbuch KG kg B..

[...]

Die X. Y. GmbH bewarb zumindest ab **Juni 2011** das Projekt "31 Häuser in R." zur Errichtung einer Reihen- und Doppelhausanlage in R. auf ihrer **Webseite** wie folgt (Quelle web.archive.org):

[...]

Die Beschwerdeführerin und ihr damaliger Lebensgefährte, der T. G., erteilten mit **Auftragsschreiben vom 27. Oktober 2011** der Firma X-Bau GmbH den Auftrag zur Errichtung eines "X-Haus" in "R. WAG" auf der Parzelle xx/xx der KG kg B. wie folgt:

[...]

Mit **Kaufvertrag vom 17.11.2011**, abgeschlossen zwischen der X. Y. GmbH (Verkäufer) und der Beschwerdeführerin, sowie mit deren damaligen Lebensgefährten (Käufer) wurde das die Liegenschaft EZ ez Grundbuch der KG kg B., bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. xx/xx zum Kaufpreis von 89.760,00 Euro erworben.

Die Marktgemeinde D. hat mit dem an die Beschwerdeführerin und deren damaligen Lebensgefährten gerichteten Bescheid vom **20.12.2011**, Zahl: xxxx die **Baubewilligung** für den Neubau eines Wohnhauses (Wohnfläche gemäß Ö-NORM B1800: 106.53 m²) mit Garage auf dem Grundstück Nr. xx/xx, EZ ez, KG B. entsprechend den gekennzeichneten Bauplänen der X-Bau GmbH, V., mit der Plannummer 01-01 vom 18.11.2011 erteilt.

Mit **Schenkungsvertrag vom 04.04.2012** schenkte Herr T. G. der Beschwerdeführerin den Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ ez Grundbuch der KG kg B., bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. xx/xx.

Am **10.12.2012** legte die X-Bau GmbH der beschwerdeführenden Partei eine **Schlussrechnung** über einen Preis von 213.000,00 Euro betreffend die Errichtung des laut Auftrag errichteten Hauses Ausbaustufe 3 sowie nach Einbeziehung von Mehr- und Minderleistungen über einen geringfügig abweichenden Gesamtpreis von 212.091,55 Euro wie folgt:

[...]

Mit dem angefochtenen **Bescheid** setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag vom 29. November 2011 mit der X. Y. GmbH mit € 5.282,40 fest. Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:

Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)	44.880,00 €
Sonstige Leistungen	106.045,77 €
Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	150.925,77 €

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 Dr. Schachner & Partner 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. Als sonstige Leistung seien die Baukosten laut Schlussrechnung der Firma X-Bau GmbH vom 10.12.2012 in die Bemessungsgrundlage aufgenommen worden.

In der rechtzeitig eingebrachten **Beschwerde vom 23.09.2015** brachte die Beschwerdeführerin vor, das unbebaute Grundstück sei Mitte 2011 mit Herrn T. G. bei der X. Y. GmbH reserviert und danach gekauft worden. Der Grundstückskauf und der Auftrag für den Hauskauf stünden nicht im Zusammenhang bzw. wäre nie die Rede davon gewesen, dass die Beschwerdeführerin und ihr damaliger Lebensgefährte bei der Firma X-Bau GmbH bauen lassen müsse. Es handle sich um eine Einzelparzelle (Bungalow). Es seien mehrere Angebote von verschiedenen Baufirmen eingeholt worden, was auch Herr G. bezeugen könnte. Die restlichen (ca. 20 Bauherren) in der Siedlung hätten einen Vertrag mit der X. Y. GmbH und der X-Bau GmbH eingehen müssen. Da die Beziehung mit Herrn G. mit Ende 2011 in die Brüche gegangen wäre, hätte sich die Beschwerdeführerin für ein Kaufanbot der Firma X-Bau GmbH entschieden. Es sei aber von Anfang an mit Sicherheit nicht klar gewesen, mit welchen Bauträger die Beschwerdeführerin bauen würde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 22.10.2015** wurde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen und die Grunderwerbsteuer mit 8.994,00 € festgesetzt. 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 Grundstückskaufes die Beschwerdeführerin keinen nackten Grund und Boden erwerben wollte, sondern ein bebautes Grundstück. Durch die Annahme des vorbereitenden einheitlichen Angebotes sei die Bauherreneigenschaft nicht gegeben. Infolge der Stornierung des Auftrages an die X-Bau GmbH von Herrn G., sei von der Beschwerdeführerin der alleinige Auftrag zur Errichtung des Hauses erteilt worden. Laut Schlussrechnung vom 10.12.2012 betrage der Gesamtpreis 212.091,55 €. Die Grunderwerbsteuer wurde daher wie folgt berechnet:

Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)	44.880,00 €
Baukosten laut Schlussrechnung	212.091,55 €
Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	256.971,55 €
davon 3,5 %	8.994,00 €
selbstberechneter Betrag	1.570,80 €
Nachforderung Grunderwerbsteuer	7.423,20 €

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag vom 28.10.2015** brachte die Beschwerdeführerin vor, dass in ihren Fall keine Bauverpflichtung bestanden hätte und dass sie ein Einzelgrundstück gekauft hätte. Dazu legte diese ein Schreiben der X. Y. GmbH mit folgendem Inhalt vor: *"Als Eigentümerin eines Einzelgrundstückes (ohne Doppelbauweise) bestand für Ihr Objekt - wie auch für die anderen Einzelgrundstücke - keine Bauverpflichtung. Ob und wie Sie daher diese Liegenschaft verbaut haben, lag in Ihrem eigenem Ermessen."*

[...]

Mit **Ergänzung vom 16.11.2015 zum Vorlageantrag** (bei der belangten Behörde eingelangt am 17.11.2015) brachte die beschwerdeführende Partei weiters vor, dass für ihr Objekt (Einzelgrundstück ohne Doppelbauweise) keine Bauverpflichtung mit der X-Bau GmbH bestanden habe, was auch die X. Y. GmbH und ihr Ex-Lebensgefährte bestätigen könnten. Wie und mit wem sie ihr Grundstück verbaut habe, sei in ihrem alleinigen Ermessen gelegen. Eine Vorplanung für die Errichtung eines Eigenheimes (was auch ein großer Lebensabschnitt sei) sei ihres Erachtens sehr wohl von Nöten, wenn sie schon zuvor beabsichtigt habe, ein Haus zu bauen und sie nicht, wie von der belangten Behörde ausgeführt, keinen nackten Grund und Boden zu erwerben gewollt habe, sondern ein bebautes Grundstück. Diese Ansicht der belangten Behörde entspreche nicht der Wahrheit.

Im **Vorlagebericht vom 17.11.2015** führte die belangte Behörde ergänzend aus, infolge Beendigung der Beziehung mit Hrn. G. Ende 2011, durch die Annahme des vorbereiteten einheitlichen Angebotes sei die Bauherreneigenschaft nicht gegeben. Infolge Stornierung des Auftrages an die X-Bau GmbH von Hrn. G., sei von der Beschwerdeführerin der alleinige Auftrag zur Errichtung des Hauses erteilt worden. Laut Schlussrechnung vom 10.12.2012 betrage der Gesamtpreis € 212.091,55. Die Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin sei aufgrund der im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges vorhandenen finalen und zeitlichen Verknüpfung des Erwerbs des Grundstückes mit der Errichtung eines Gebäudes nicht gegeben gewesen, weshalb die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen wären.

Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung GA_1 des Bundesfinanzgerichtes am 17.11.2015 ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 09.10.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung GA_1 gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung GA_2 neu zugeteilt.

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens wurden mit **Beschluss vom 24. Jänner 2019** jene relevanten Unterlagen, die dem Gericht zur Entscheidungsfindung zur Verfügung stehen, zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Der belangten Behörde wurde zudem aufgetragen, die Baubewilligung und den Bauplan des gegenständlichen Hauses beizuschaffen.

In der **Stellungnahme vom 05.02.2019** brachte die **Beschwerdeführerin** Folgendes vor:

"Wir waren, als wir das Grundstück im Jahr 2011 kauften, nicht verpflichtet mit X-Bau zu bauen. Ich hatte auch noch ein Anbot von G-Bau, das ich aber leider nicht mehr besitze. Unser Grundstück GStNr_2 und xx/xx, sowie das von den Nachbarn (links GStNr_3 und GStNr_4) und (rechts GStNr_5 und GStNr_6) wurden zusammengeschlossen, laut X. hätte die ganze Siedlung mit Reihenhäuser bebaut werden sollen.

Da wir, wie schon erwähnt eine von den ersten waren und für uns nie ein Doppel oder Reihnhaus in Frage kam, wo ich verpflichtet bin, nur mit einem Bauträger zu bauen, Flachdächer zu machen und das ein Haus dem anderen ähnlich sieht, fragten wir ob die Möglichkeit besteht, ein Einzelgrundstück zu bekommen, oder 2 Grundstücke zusammen zu schließen wo ein normales Einfamilienhaus gebaut werden kann, was dann auch erfolgte.

Laut X. wurde es auch in dem Schreiben auf Seite 7 nochmals bestätigt, dass keine Bauverpflichtung bestand, weil wir ein Einzelgrundstück kauften.

Rechts neben mir das Grundstück GStNr_5 und GStNr_6 ist bis dato, noch immer nicht bebaut und daraus kann oder könnte man auch schließen, dass keine Bauverpflichtung mit dem Bauträger X-Bau besteht!"

Mit **Schreiben vom 05.02.2019** übermittelte die belangte Behörde Kopien der Baubewilligung vom 20.12.2011, der Baubeschreibung vom 18.11.2011 und des Einreichplanes vom 18.11.2011 samt Planbeilagen im Maßstab von 1:100, welcher die X-Bau GmbH als Planverfasser anführt. Diese Dokumente lauten auszugsweise:

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

Dem Gericht liegt ein **Kooperationsvertrag** zwischen der X-Bau GmbH (im Vertrag: "GU") und der X. Y. GmbH (im Vertrag: "KP") vor. Dieser habe laut Punkt 8. am 01.04.2011 in Kraft treten und für eine Dauer von 36 Monaten abgeschlossen werden sollen und lautet auszugsweise:

"3. Aufgaben und Pflichten des Kooperationspartners

Der KP ist bei seiner Vermittlungstätigkeit verpflichtet, mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes die Interessen des GU zu wahren. Der KP hat alle ihm bekannt werdenden Umstände, welche die Kreditwürdigkeit eines Kunden in Frage stellen könnte, dem Unternehmer mitzuteilen.

Dem KP ist ohne Abstimmung mit dem GU untersagt, einzelne Baugrundstücke ohne einem Bauauftrag mit dem GU auf dem Projekt „Wohnanlage R. II“ zu veräußern. Hiervon ausgenommen sind die vor Inkrafttreten dieses Kooperationsvertrages bereits vorgemerkten Interessenten (E., F., H./J. und K.). Sollten diese Personen ohne Bauauftrag ein Grundstück erwerben, so kann dies nur ein Doppelgrundstück sein, da es ansonsten bei der Umsetzung der Projektplanung zu erheblichen Schwierigkeiten kommen kann. Auf eine einheitliche und ausgewogene Architektur ist Wert zu legen und darauf hinzuweisen. Es empfiehlt sich dabei die Planung im Haus des GU."

Mit **Auskunftersuchen vom 19.02.2019** wurde die **X-Bau GmbH**, Str., PLZ V. als Auskunftsperson aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

1. *Erfolgte die Vermittlung des Kaufvertrages vom 17.11.2011, abgeschlossen zwischen der X. Y. GmbH (Verkäufer) und A. C. und Herrn T. G. (Käufer) über die Liegenschaft EZ ez Grundbuch der KG kg B., bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. xx/xx, zum Kaufpreis von 89.760,00 Euro, sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines "X-Haus" in "R. X." auf der "Parz. Nr. xx/xx" im Rahmen des zwischen der X-Bau GmbH und der X. Y. GmbH, Adr_2 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage R. II (D.)?*
2. *Wurde für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines "X-Haus" in "R. X." auf der "Parz. Nr. xx/xx" an A. C. und Herrn T. G. im Rahmen des zwischen der X-Bau GmbH und der X. Y. GmbH, Adr_2 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage R. II (D.) eine Verkaufsprovision bezahlt?*
Wenn ja, nach welcher konkreten Vertragsbestimmung laut Punkt 6 des Kooperationsvertrages?
3. *Welcher konkrete Haustyp wurde für Frau A. C. auf der Liegenschaft EZ ez Grundbuch der KG kg B., Grundstück Nr. xx/xx, errichtet?*

4. *Ablichtungen des Werkvertrages und sämtlicher bezughabender Unterlagen in Zusammenhang mit dem Auftragsschreiben vom 27. Oktober 2011 der Firma X-Bau GmbH über den Auftrag zur Errichtung eines "X-Haus" in "R." auf der "Parz. Nr. xx/xx" betreffend A. C. und Herrn T. G. sind zu übermitteln.*

Mit **Stellungnahme vom 04.03.2019** beantwortete die **X-Bau GmbH** das Auskunftersuchen vom 19.02.2019 (unter Anfügung der Auftragsbestätigung vom 25.01.2012 und Schlussrechnung vom 10.12.2012 als Beilagen) wie folgt:

1. *Ja, die Vermittlung des Kaufvertrages sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines "X-Haus" in "R." erfolgte im Rahmen des Kooperationsvertrages mit der X. Y. GmbH, Adr_2, betreffend Wohnanlage R. II.*
2. *Nein, es wurde für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines "X-Haus" keine Verkaufsprovision bezahlt.*
3. *Konkreter Haustyp: siehe Auftragsschreiben*
4. *Es gibt keinen Werkvertrag. Auftragsschreiben samt Schlussrechnung im Anhang."*

Der Stellungnahme vom 04.03.2019 wurde eine **Auftragsbestätigung vom 25.01.2012** beigelegt. Demnach beauftragten die beschwerdeführende Partei und T. G. die X-Bau GmbH mit der Errichtung eines X-Haus laut Plan "Plan_X" mit **Festpreisgarantie**, Haus AB 3 lt. Anbot zum **Gesamtkaufpreis von 213.000,00 Euro**. In der Auftragsbestätigung sind folgende "Vorbemerkungen" enthalten:

"- Im Angebot sind nur die Leistungen verbindlich enthalten, welche im nachfolgendem Massenblatt (Kalkulation) aufgeführt sind.

- Die Bauleitung ist in den Einheitspreis inkludiert.

- Bei den angeführten Positionen handelt es sich um Pauschalpreise, ausgenommen hiervon sind die mit Massen ausgewiesenen Positionen bei A: Fundamente sowie B: Gründungselemente. Hierbei kann es zu Mehr- od. Minderleistungen kommen. Diese Positionen werden entgegen der Pauschale nach tatsächlichem Aufwand gemäß Lieferschein abgerechnet. Alle anderen Positionen können aufgrund des Planes genauestens ermittelt werden und sind daher in der Pauschale enthalten.

- Bodenbeschaffenheit: angenommen werden mittlere Bodenverhältnisse Kl. 3—4 gemäß ÖNORM.

Die Berechnung der Statik f. die Fundamente u. Böden beruht auf der Annahme v. tragfähigen Material

Die Rollierung (Unterbau der Bodenplatte) ist auf eine Maßgenauigkeit von +/- 2,5cm herzustellen.

- Das Ausstecken für den Erdaushub (Nivellierung) erfolgt im Zuge des Detailgespräches, ca. 4 Wochen vor Baubeginn (Im Preis enthalten).

- Der letztmögliche Planänderungszeitpunkt seitens des Kunden ist beim Detailgespräch

Bei Planänderungen ab 3 Wochen vor Baubeginn, weisen wir darauf hin, dass der Baubeginnzeitpunkt vom Auftragnehmer (X-Haus nicht mehr garantiert wird (Verschiebungen nach hinten möglich).

- Vor Baubeginn muss eine befestigte Zufahrtsmöglichkeit geschaffen werden

ARBEITSLEISTUNG

In den einzelnen Positionspreisen wurde die gesamte Arbeitsleistung mit eingerechnet. Somit übernimmt der Auftragnehmer das Risiko bei Schlechtwetter, Wartezeiten und dgl. Der Bauherr hat absolute Sicherheit, dass es zu keinen unerwünschten Mehrkosten kommt. Für den Fall, dass über das Angebot hinaus Arbeiten angeordnet werden, werden diese in Regie weiterverrechnet. Es ist für beide Seiten empfehlenswert, dass für diese Zusatzarbeiten die Schriftform eingehalten wird. Somit kann es bei der Abrechnung zu keinen Missverständnissen kommen.

Im Anbot nicht enthaltene Positionen:

- Eine eventuelle Wasserhaltung ist im Anbot nicht enthalten (Grund-, Quell- u. Oberflächenwasser).*
 - Eine eventuelle Verdichtung des Unterbaus (Rüttlerplatte) ist im Anbot nicht enthalten.*
 - Ebenfalls nicht enthalten: Baggerungen, Erdarbeiten, Sand— u. Schottermaterial, Außengestaltung*
- (...)“*

Die **Auftragsbestätigung vom 25.01.2012** lautet auszugsweise wie folgt:

[...]

[...]

[...]

Die **Schlussrechnung vom 10.12.2012** über einen Preis von **213.000,00 Euro** betreffend die Errichtung des laut Auftrag in Ausbaustufe 3 errichteten Hauses sowie nach Einbeziehung von Mehr- und Minderleistungen über einen geringfügig abweichenden Gesamtpreis von 212.091,55 Euro lautet wie folgt:

[...]

Mit **Auskunftersuchen vom 19.02.2019** wurde die **X. Y. Gesellschaft m.b.H**, Adr_2 als Auskunftsperson aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

- 1. Erfolgte die Vermittlung des Kaufvertrages vom 17.11.2011, abgeschlossen zwischen der X. Y. GmbH (Verkäufer) und A. C. und Herrn T. G. (Käufer) über die Liegenschaft EZ ez Grundbuch der KG kg B., bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. xx/xx, zum Kaufpreis von 89.760,00 Euro, sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines*

"X-Haus" in "R. X." auf der "Parz. Nr. xx/xx" im Rahmen des zwischen der X-Bau GmbH, Str., PLZ V. und der X. Y. GmbH abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage R. II (D.)?

2. *Wurde für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines "X-Haus" in "R. X." auf der "Parz. Nr. xx/xx" an A. C. und Herrn T. G. im Rahmen des zwischen der X-Bau GmbH und der X. Y. GmbH abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage R. II (D.) eine Verkaufsprovision bezahlt?*

Wenn ja, nach welcher konkreten Vertragsbestimmung laut Punkt 6 des Kooperationsvertrages?

Mit **Stellungnahme vom 07.03.2019** beantwortete die **X. Y. GmbH** das Auskunftersuchen vom 19.02.2019 wie folgt:

"ad 1.) Der Kaufvertrag vom 17.11.2011 erfolgte im Zeitraum des aufrechten Kooperationsvertrages. Da sich der Verkauf aber anfangs eher hinzog, wurde mit Herrn L. besprochen, dass bei Häusern ohne Doppelbauweise, sohin bei Grundstücken mit Einzelhausbauweise, X-Bau GmbH nicht auf eine Bebauung mit Y-Haus bestehe. Durch die weitere Bautätigkeit sollte der rasche Abverkauf der Grundstücke (=Ziel der X.) begünstigt werden.

ad 2.) Daher hat die X. der X-Bau GmbH keine Provision in Rechnung gestellt."

Mit **Beschluss vom 26.03.2019** wurden den Parteien die beiden vorgenannten Auskunftersuchen vom 19.02.2019, die diesbezüglichen Stellungnahmen der X-Bau GmbH vom 04.03.2019 sowie der X. Y. GmbH vom 07.03.2019 sowie eine e-mail der X. Y. GmbH vom 20.08.2015 samt Kooperationsvertrag zwischen der X-Bau GmbH und der X. Y. GmbH (als Ablichtung) übermittelt und Gelegenheit zur Stellungnahme dazu gegeben.

In der **Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 19.04.2019** führte diese aus:

"Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 2.4.2019, nehme ich nochmals Stellungnahme.

Unser Haus, ist wie schon erwähnt worden ein Einzelhaus und es bestand keine Verpflichtung, da unser Haus den anderen nicht in irgendeiner Weise ähnlich ist, von wegen einer Doppelbauweise, was bei den anderen aber der Fall ist. Es bestand auch keine Verkaufsprovision.

Wie ich beim letzten Mal schon erwähnt habe, ist das Grundstück neben uns GStNr_5 immer noch nicht bebaut, wenn es eine Verpflichtung geben würde, müsste doch dort schon lange ein Haus stehen?!

Ich ersuche Sie wiederum höflichst um Einstellung des Verfahrens."

Mit **Stellungnahme vom 29.04.2019** nahm die **belangte Behörde** auf den Kooperationsvertrag "R. II" zwischen der X-Bau GmbH (= "GU"; Anmerkung) und der X. Y. GmbH (= "KP"; Anmerkung) Bezug, in dem insbesondere festgehalten worden sei:

"Auf dieser Fläche wurde vom GU ein gemeinsam abgesprochenes Projekt mit Doppel-, Einzel- und Reihenhäusern geplant. [...] Die Grundstücke werden jeweils nach Abschluß eines Bauauftrages mit dem GU direkt in der Folge vom KP an den Erwerber mit einem hierfür eigens vorgesehenen Vertrag verkauft."

"Dem KP ist ohne Abstimmung mit dem GU untersagt, einzelne Baugrundstücke ohne einem Bauauftrag mit dem GU auf dem Projekt "Wohnanlage R. II" zu veräußern. Hiervon ausgenommen sind die vor Inkrafttreten dieses Kooperationsvertrages bereits vorgemerkten Interessenten (E., F., H./J., K.)."

"Ist ein Kaufinteressent weder an einem Projekt noch an einem Typenhaus der Marke X-Haus interessiert, so hat der KP die Aufgabe den Kaufinteressenten zu informieren, dass es individuelle Pläne in der Schiene Y-Haus gibt."

"Wenn der GU dem KP einen Kunden für das Baugrundstück bringt, so verzichtet dieser auf einen Provisionsanspruch auf das Grundstück. Kauft ein Interessent vom KP nur ein oder mehrere Grundstücke ohne mit dem GU einen Bauauftrag abzuschließen, hat der KP die Verpflichtung den Interessenten darauf aufmerksam zu machen, dass eine Werbekostenentschädigung pro Bauparzelle in der Höhe von € xy,- netto an den GU zu überweisen ist."

"Dieser Vertrag tritt am 1. April 2011 in Kraft und wird für das Projekt "Wohnhausanlage R. II" auf 36 Monate abgeschlossen."

Laut dem Antwortschreiben der X. Y. GmbH sei der Kaufvertrag im Rahmen des aufrechten Kooperationsvertrages abgeschlossen worden. Es sei jedoch mündlich besprochen worden, dass die X-Bau GmbH nicht auf der Bauauftragsverpflichtung bestehe. Es sei daher keine Provision bezahlt worden.

Laut dem Antwortschreiben der X-Bau GmbH sei die Vermittlung des Kaufvertrages sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung des Hauses im Rahmen des Kooperationsvertrages erfolgt, es sei jedoch keine Provision gezahlt worden.

Nach Ansicht der belangten Behörde stehe fest, dass das Projekt im Vorfeld geplant gewesen war und es einen Kooperationsvertrag zwischen dem Verkäufer der Liegenschaft und dem Bauunternehmen gegeben habe. Die wesentlichen Bestimmungen des Vertrages seien oben zitiert worden. Es handle sich um ein gemeinsames Projekt, welches auch als solches beworben wurde.

Aus den beiden Antwortschreiben gehe übereinstimmend hervor, dass die Vermittlung des Kaufvertrages und die Erteilung des Bauauftrages im Rahmen des Kooperationsvertrages

erfolgt seien und dass keine Prämie bezahlt worden sei. Die X. Y. GmbH habe weiters geschrieben, dass keine Bindung an einen Bauauftrag bei der X-Bau bestanden habe.

Diesbezüglich werde seitens der belangten Behörde festgehalten, dass der Bauauftrag zeitlich vor dem Grundstückskaufvertrag erteilt worden sei und sohin einerseits de facto kein Bedarf nach einer Bindung bestanden habe und laut Kooperationsvertrag auch kein Anspruch auf eine Prämie bestehe, wenn der *"GU dem KP einen Kunden für das Baugrundstück bringt"*. Dementsprechend sei die Vorgehensweise konform zu den Bestimmungen des Kooperationsvertrages.

Das Finanzamt verweist auf seine Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 22.10.2015 und im Vorlagebericht vom 18.11.2015.

Der Bauauftrag sei erteilt worden, bevor der gegenständliche Kaufvertrag abgeschlossen worden sei. 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 Grundstückskaufes die beschwerdeführende Partei keinen nackten Grund und Boden erwerben wollte, sondern ein bebautes Grundstück.

Dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltet worden sei, sei für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich sei, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln sei. Es komme also nicht darauf an, ob über den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen werden. Nicht von Bedeutung sei auch, ob in den Vertragsurkunden aufeinander Bezug genommen werde, wenn schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet sei, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebaute Zustand erhalten werde.

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 dem Erwerber 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 Hauses 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 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.

Im gegenständlichen Fall wurde zwischen der X-Bau GmbH und der X. Y. Ges.m.b.H. ein Kooperationsvertrag abgeschlossen, indem es der X. Y. Ges.m.b.H. untersagt war, ohne Abstimmung mit der X-Bau GmbH einzelne Baugrundstücke ohne einen Bauauftrag mit der X-Bau GmbH auf dem Projekt "Wohnanlage R. II" zu veräußern. Hiervon ausgenommen waren nur vor Inkrafttreten dieses Kooperationsvertrages bereits vorgemerkte namentlich genannte Interessenten, wobei die beschwerdeführende Partei nicht genannt war. Die X-Bau GmbH hat in ihrer Auskunftserteilung vom 04.03.2019 bestätigt, dass die Erteilung des Auftrages zur Errichtung des von der beschwerdeführenden Partei erworbenen Hauses im Rahmen des Kooperationsvertrages mit der X. Y. GmbH erfolgt sei. Auch die X. Y. GmbH hat in der Auskunftserteilung vom 07.03.2019 bestätigt, dass der Kaufvertrag vom 17.11.2011 im Rahmen des aufrechten Kooperationsvertrages erfolgt sei. Jedoch sei, da sich "*der Verkauf anfangs eher hinzog*", seitens der X-Bau GmbH bei Häusern ohne Doppelbauweise, sohin bei Grundstücken mit Einzelhausbauweise, nicht auf eine Bebauung mit Y-Haus bestanden worden. Durch die weitere Bautätigkeit habe der rasche Abverkauf der Grundstücke begünstigt werden sollen.

Dem steht die Tatsache gegenüber, dass bereits mit Auftragsbestätigung vom 25.01.2012 die Errichtung eines "X-Haus" an die X-Bau GmbH von der beschwerdeführenden Partei beauftragt wurde, welche auf dem Angebot vom 21.10.2011 und dem Einreichplan vom 18.11.2011 basiert.

Der Einwand der beschwerdeführenden Partei, das Grundstück Nr. GStNr_5 sei nach wie vor unbebaut, geht ins Leere, da die damalige Interessentin und spätere Käuferin dieses Grundstücks explizit im genannten Kooperationsvertrag unter dessen Punkt 3 von dieser Vereinbarung ausgenommen wurde, was hinsichtlich der beschwerdeführenden Partei gerade nicht der Fall ist.

Das Gericht geht aus folgenden Gründen davon aus, dass sich die beschwerdeführende Partei in ein bereits vorgegebenes Projekt einbinden ließ:

- Die Auftragserteilung an die X-Bau GmbH auf Basis des Angebots vom 21.10.2011 (vgl. Auftragsschreiben vom 27.10.2011) erfolgte bereits vor Abschluss des Kaufvertrages vom 17.11.2011 über den Erwerb des Grundstückes.
- Es bestand ein Kooperationsvertrag zwischen der X-Bau GmbH und der X.Y. Gesellschaft m.b.H., welcher ausdrücklich untersagte, einzelne Baugrundstücke ohne einen Bauauftrag mit der X-Bau GmbH zu vermitteln. Die beschwerdeführende Partei scheint auch nicht in der Personengruppe auf, die nach den Bestimmungen in Punkt 3 des Kooperationsvertrages von dessen Anwendung ausgenommen ist.

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).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus der Auftragsbestätigung vom 25.01.2012, dass der beschwerdeführenden Partei nur sehr eingeschränkte Möglichkeiten zu Planänderungen gegeben waren. So wurde auch ein Zeitpunkt der letztmöglichen Planänderung festgelegt.

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).

Die Bauausführung wurde bereits in der Auftragsbestätigung vom 25.01.2012 sehr konkret festgelegt, sodass der beschwerdeführenden Partei diesbezüglich kaum Dispositionsmöglichkeiten eingeräumt wurden. Die Abrechnung der Bauleistungen erfolgte in einer Schlussrechnung, welche keine Aufgliederung der einzelnen Leistungen enthält. Vielmehr wurde angeführt, dass nach Erhalt der Schlussrechnung alle Leistungen des Bauauftrages als erledigt und abgeschlossen zu betrachten seien. Im Bauauftrag selbst erfolgte keine Kostenaufstellung hinsichtlich der einzelnen Bauleistungen. Aus der Auftragsbestätigung vom 25.01.2012 geht aus dem Punkt "Arbeitsleistung" insbesondere hervor, dass *"der Auftragnehmer das Risiko bei Schlechtwetter, Wartezeiten und dgl."*

übernahme und der *"Bauherr"* daher *"absolute Sicherheit"* habe, dass es zu *"keinen unerwünschten Mehrkosten"* komme.

Es ist daher davon auszugehen, dass die beschwerdeführende Partei kein Baurisiko getragen hat.

Finanzielles Risiko

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.).

Im gegenständlichen Fall wurde mit Auftragsbestätigung vom 25.01.2012 ein Fixpreis von Euro 213.000,00 vereinbart, welcher auch mit der vorgelegten Schlussrechnung genau eingehalten wurde, wobei sich nach Einbeziehung von Mehr- und Minderleistungen ein geringfügig abweichender Gesamtpreis von 212.091,55 Euro ergab. Das erkennende Gericht geht daher davon aus, dass die beschwerdeführende Partei im Zusammenhang mit der Errichtung des Bauwerkes kein finanzielles Risiko getragen hat.

Da kein Merkmal für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei vorliegt, ist die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten des Hauses einfließen.

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.

Aufgrund der alleinigen Auftragserteilung zum Bau des Hauses durch die Beschwerdeführerin war der angefochtene Bescheid im Sinne der Beschwerdeverentscheidung abzuändern.

Im Übrigen wird auf die zutreffenden Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeverentscheidung und im Vorlagebericht verwiesen.

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 Verwaltungsgerichts-

hofes 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 6. Mai 2019