

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 08.10.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15.09.2015, 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

Sachverhalt

Mit Bescheid des Marktgemeindeamtes A vom **08.05.2006**, Zahl an die A-GmbH erfolgte eine **Bauplatzbewilligung** für verschiedene Grundstücke, insbesondere auch für das Grundstück GStNr der Liegenschaft EZ2 (damals EZ1) Grundbuch KG.

[...]

Die A-GmbH bewarb zumindest ab **Juni 2011** die Errichtung einer Reihen- und Doppelhausanlage in B wie folgt (Quelle: web.archive.org):

[...]

Die beschwerdeführende Partei erteilte mit vorliegendem **Auftragsschreiben** der Firma B-GmbH den Auftrag zur Errichtung eines "XY-Hauses" in "B" auf der "Parz. Nr. GStNr". Das Auftragsschreiben lautete wie folgt:

[...]

Mit **Kaufvertrag vom 09.07.2012**, abgeschlossen zwischen der A-GmbH (Verkäufer) und dem Beschwerdeführer sowie dessen Ehegattin, wurde die Liegenschaft EZ2

Grundbuch der KG, bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. GStNr, zum Kaufpreis von 101.805,00 Euro erworben.

Am **16.10.2013** legte die B-GmbH eine **Schlussrechnung** über einen Preis von 222.660,00 Euro betreffend die Errichtung des laut Auftrag errichteten Hauses Ausbaustufe 3 sowie nach Einbeziehung von Mehr- und Minderleistungen über einen geringfügig abweichenden Gesamtpreis von 228.436,25 Euro wie folgt:

[...]

Mit dem angefochtenen **Bescheid** setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag vom 09.07.2012 mit der A-GmbH hinsichtlich der beschwerdeführenden Partei mit € 5.779,22 fest. Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:

Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)	50.902,50 €
Sonstige Leistungen	114.218,13 €
Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	165.120,63 €

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 C 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 B-GmbH vom 16.10.2013 in die Bemessungsgrundlage aufgenommen worden.

In der rechtzeitig eingebrachten **Beschwerde vom 08.10.2015** brachte die beschwerdeführende Partei vor, der Grundstückskauf und der Auftrag für den Hauskauf stünden nicht im Zusammenhang. Nach Einholung verschiedener Angebote hätte sich die beschwerdeführende Partei für die Errichtung eines Einzelhauses mit der B-GmbH entschlossen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 22.10.2015** 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 Grundstückskaufes die beschwerdeführende Partei keinen nackten Grund und Boden erwerben wollte, sondern ein bebautes

Grundstück. Durch die Annahme des vorbereitenden einheitlichen Angebotes sei die Bauherreneigenschaft nicht gegeben.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag vom 08.11.2015** brachte die beschwerdeführende Partei vor, dass lediglich ein Grundstück angekauft wurde. Es sei lediglich ein unverbindliches Angebot der B-GmbH erstellt worden. Dazu legte die beschwerdeführende Partei ein am **18.06.2012** unterfertigtes **Kaufanbot** der Firma A-GmbH folgenden Inhaltes vor:

[...]

[...]

Auch wurde eine **Auftragsbestätigung** der B-GmbH vom **05.07.2012** vorgelegt, wonach von der beschwerdeführenden Partei auf Basis einer Kalkulationsgrundlage vom 04.06.2012 die Errichtung eines Hauses Ausbaustufe 3 mit Festpreisgarantie zu einem Preis von 222.660,00 Euro in Auftrag gegeben wurde:

[...]

[...]

Schließlich wurde ein **E-Mail** eines Herrn D vom **16.06.2012** über ein Angebot für das Haus "E" ohne nähere Angaben über den geplanten Bauort übermittelt.

[...]

Im **Vorlagebericht vom 01.12.2015** führte die belangte Behörde ergänzend aus, die Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei 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 xx des Bundesfinanzgerichtes am 17.11.2015 ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 09.10.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung xx gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung xxx neu zugeteilt.

Mit **Beschluss vom 29.01.2019** wurde den Parteien des Verfahrens der Akteninhalt und das bisherige Parteinvorbringen zur Kenntnis gebracht, ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben sowie der belangten Behörde aufgetragen, die Baubewilligung und den Bauplan des gegenständlichen Hauses beizuschaffen.

In der **Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 03.02.2019** führte diese aus, dass der im Beschluss vom 29.01.2019 angeführte Bescheid der Marktgemeinde A vom 26.06.2006 an die A-GmbH ein Projekt betreffe, das nicht umgesetzt worden sei, da es scheinbar zu wenig Nachfrage gegeben habe. Aus diesem Grund sei einige Jahre später zwischen der A-GmbH und der B-GmbH eine Vereinbarung über die Verwertung der Grundstücke mit dem Ziel der Bebauung von Doppel- bzw. Reihenhäusern getroffen worden. Von dieser Vereinbarung seien die drei Grundstückseinheiten in westlicher Ausrichtung der Adr_4 ausgenommen gewesen. Der vorgebrachte Punkt, dass der Kauf des Grundstücks Nr. GStNr._2 und GStNr von der A-GmbH durch die beschwerdeführenden Partei zwingend mit einer Bebauung durch die B-GmbH erfolgen musste, werde widerlegt, da es wie erwähnt drei Doppelgrundstücke gegeben habe, die gänzlich losgelöst vom Projekt der B-GmbH von der A-GmbH veräußert worden seien. Doppelgrundstücke deshalb, da diese im ursprünglichen, jedoch nicht umgesetzten Verwertungsplan der A-GmbH zu Doppelhausbebauungen (in eigener Verwertung) parzelliert worden seien. Bei diesen drei Doppelgrundstücken habe es sich um folgende Einheiten gehandelt, die von den genannten Personen 2011 bzw. 2012 gekauft worden seien:

Nr. GStNr._2 + GStNr: G. & Bf.

Nr. GStNr._3 + GStNr._4: H. I.

Nr. GStNr._5 + GStNr._6: J. K.

Nachfolgend wurde von der beschwerdeführenden Partei ein laut deren Angaben aktueller Katasterplan vorgelegt, der widerlege, dass ein Grundstückskauf nur gemeinsam mit einer Bebauung durch die B-GmbH erfolgen könne, denn das Grundstück "GStNr._7" (gemeint wohl: GStNr._5 und GStNr._6) sei nach wie vor unbebaut.

[...]

Weiters habe Herr L. M. (Leiter Recht und Grundstücke der A-GmbH) er **E-Mail am 07.10.2015** schriftlich bestätigt: *"...konnten Sie die Liegenschaft ohne Bauverpflichtung von uns erwerben"*. Die beschwerdeführende Partei legte dazu einen Scan eines entsprechenden E-Mail-Ausdrucks wie folgt vor:

[...]

Zu der in der Begründung des Beschlusses vom 29.01.2019 enthaltenen Formulierung *"Schließlich wurde ein E-Mail eines Herrn D vom 16.6.2012 über ein Angebot für das Haus "E" ohne nähere Angaben über den geplanten Bauort übermittelt."* legte die beschwerdeführende Partei laut deren Angaben "den Auszug dieses Angebots der C-GmbH", in dem beim Bauvorhaben der geplante Bauort Adr_2 A eingetragen worden sei, vor:

[...]

Es werde der beschwerdeführenden Partei offenbar vorgeworfen, sich zeitnahe für die Bebauung des erworbenen Grundstücks durch ein österreichisches Unternehmen entschlossen zu haben. Sie habe bereits seit Jahren in A gewohnt und sich um passende Grundstücke in A umgesehen. Ebenso habe sie sich vor dem Grundstückskauf verschiedene Musterhäuser angesehen, wodurch sie in der Lage gewesen sei, kurzfristig Entscheidungen zu fällen. Das schriftliche Angebot vom 12.06.2012 der A-GmbH sei von der beschwerdeführenden Partei am 18.06.2012 unterfertigt und somit bestätigt worden. Das im Beschluss angeführte Datum 09.07.2012 habe die Unterzeichnung des Kaufvertrages beim Notar betroffen. Deshalb werde abermals der Antrag gem. § 212a BAO auf "Aussetzung der Forderung" und die Einstellung des Verfahrens gestellt.

Mit **Schreiben vom 05.02.2019** übermittelte die belangte Behörde Kopien der **Baubewilligung** vom 23.08.2012, der **Baubeschreibung** vom 23.07.2012, der **Baufertigstellungsanzeige** vom 02.04.2013 sowie des **Einreichplanes** vom 23.07.2012 wie folgt:

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

Dem Gericht liegt ein **Kooperationsvertrag** zwischen der B-GmbH (im Vertrag: "GU") und der A-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 B II“ zu veräußern. Hiervon ausgenommen sind die vor Inkrafttreten dieses Kooperationsvertrages bereits vorgemerkten Interessenten (Q., R., S. 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 B-GmbH, Adr_5 als Auskunftsperson aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

- 1. Erfolgte die Vermittlung des Kaufvertrages vom 9.7.2012, abgeschlossen zwischen der A-GmbH (Verkäufer) und N. und G. O. P. (Käufer) über die Liegenschaft EZ2 Grundbuch der KG, bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. GStNr, zum Kaufpreis von 101.805,00 Euro, sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines "XY-Hauses" in "B A-GmbH" auf der "Parz. Nr. GStNr" im Rahmen des zwischen der B-GmbH und der A-GmbH, Adr_6 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage B II (A)?*
- 2. Wurde für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines "XY-Hauses" in "B A-GmbH" auf der "Parz. Nr. GStNr" an N. und G. O. P. im Rahmen des zwischen der B-GmbH und der A-GmbH, Adr_6 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage B II (A) eine Verkaufsprovision bezahlt?
Wenn ja, nach welcher konkreten Vertragsbestimmung laut Punkt 6 des Kooperationsvertrages?*
- 3. Welcher konkrete Haustyp wurde für N. und G. O. P. auf der Liegenschaft EZ2 Grundbuch der KG, Grundstück Nr. GStNr, errichtet?*
- 4. Ablichtungen des Werkvertrages und sämtlicher bezughabender Unterlagen in Zusammenhang mit dem Auftragsschreiben vom 27. Oktober 2011 der Firma B-GmbH über den Auftrag zur Errichtung eines "XY-Hauses" in "B A-GmbH" auf der "Parz. Nr. GStNr" betreffend N. und G. O. P. sind zu übermitteln.*

Mit **Stellungnahme vom 04.03.2019** beantwortete die **B-GmbH** das Auskunftersuchen vom 19.02.2019 (samt Auftragsbestätigung vom 05.07.2012 und Schlussrechnung vom 16.10.2013 Anhang, wobei Erstere an dieser Stelle nur auszugsweise wiedergegeben werden soll) wie folgt:

- 1. Ja, die Vermittlung des Kaufvertrages sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines "XY-Hauses" in "B A-GmbH" erfolgte im Rahmen des Kooperationsvertrages mit der A-GmbH, Adr_6, betreffend Wohnanlage B II.*
- 2. Nein, es wurde für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines "XY-Hauses" 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 05.07.2012** beigelegt. Demnach beauftragten die beschwerdeführende Partei und G. P. die B-GmbH mit der Errichtung eines XY-Hauses laut Kalkulationsgrundlage vom 04.06.2012 mit Festpreisgarantie, Haus AB 3 lt. Angebot zum **Gesamtkaufpreis von 222.660,00 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: Keller sowie B: Kellerwandelemente. 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 (XY-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

(...)"

[...]

[...]

[...]

Der Stellungnahme vom 04.03.2019 wurde zudem eine **Schlussrechnung vom 16.10.2013** über einen **Preis von 222.660,00 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 228.436,25 Euro beigelegt wie folgt:

[...]

Mit **Auskunftersuchen vom 19.02.2019** wurde die A-GmbH, Adr_6 als Auskunftsperson aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

1. *Erfolgte die Vermittlung des Kaufvertrages vom 9.7.2012, abgeschlossen zwischen der A-GmbH (Verkäufer) und N. und G. O. P.(Käufer) über die Liegenschaft EZ2 Grundbuch der KG, bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. GStNr, zum Kaufpreis von 101.805,00 Euro, sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines "XY-Hauses" in "B A-GmbH" auf der "Parz. Nr. GStNr" im Rahmen des zwischen der B-GmbH und der A-GmbH, Adr_6 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage B II (A)?*
2. *Wurde für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines "XY-Hauses" in "B A-GmbH" auf der "Parz. Nr. GStNr" an N. und G. O. P. im Rahmen des zwischen der B-GmbH und der A-GmbH, Adr_6 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage B II (A) eine Verkaufsprovision bezahlt?*
Wenn ja, nach welcher konkreten Vertragsbestimmung laut Punkt 6 des Kooperationsvertrages?

Mit **Stellungnahme vom 07.03.2019** beantwortete die A-GmbH das Auskunftersuchen vom 19.02.2019 wie folgt:

"ad 1.) Der Kaufvertrag vom 9.7.2012 erfolgte im Zeitraum des aufrechten Kooperationsvertrages, nicht jedoch zu dessen Bestimmungen. Da die Käufer sich nicht an einen Projekterrichter binden sollten und die Firma B-GmbH keine Einwände hatte, wurde das Grundstück ohne Bauauftragsverpflichtung an die Beschwerdeführer verkauft.

ad 2.) Aus obigen Grund wurde seitens der A-GmbH keine Provision in Rechnung gestellt und auch keine von B-GmbH bezahlt."

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

In der **Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 14.04.2019** führte diese zu den in der Begründung des Beschlusses vom 26.03.2019 erwähnten Auskunftersuchen aus, dass entgegen den Ausführungen des Gerichtes und wie bereits mit Schreiben der beschwerdeführenden Partei von 08.11.2015 und 03.02.2019 mitgeteilt, das Kaufanbot der A-GmbH von der beschwerdeführenden Partei am 18.06.2012 schriftlich bestätigt und am 28.06.2019 beim Notar C unterschrieben worden sei.

Es sei bereits mehrfach festgehalten und auch von der A-GmbH schriftlich bestätigt worden, dass es für das von der beschwerdeführenden Partei erworbene Grundstück keine Kooperationsvereinbarung zwischen der A-GmbH und der B-GmbH gegeben habe und die beschwerdeführende Partei nicht wissen könne, ob eine Verkaufsprovision von der B-GmbH an die A-GmbH bezahlt worden sei, wobei dies aus der Sicht der beschwerdeführenden Partei klar verneint werde.

Nachdem es für das Grundstück keine Kooperationsvereinbarung gegeben habe, bestehe auch "keine Vertragsbestimmung laut Punkt 6" wie vom Gericht angeführt.

Wie bereits mehrfach mitgeteilt worden sei, handle es sich bei dem von der beschwerdeführenden Partei erworbenen Gebäude weder um ein Doppelhaus, noch um ein Reihenhauses. Die beschwerdeführende Partei habe die B-GmbH mit der Errichtung eines Einzelhauses beauftragt. Ob es sich dabei nach wie vor um einen konkreten Haustyp handle, entziehe sich ihrer Kenntnis, da sie viele eigene Ideen mit einfließen lassen hätte.

Die beschwerdeführende Partei habe absolut keine Ahnung, was das Gericht mit "sämtlicher bezughabender Unterlagen in Zusammenhang mit den Auftragsschreiben vom 27. Oktober 2011" meine. In dem vom Gericht angeführten Schreiben der B-GmbH vom 04.03.2019 sei vom Briefersteller ausdrücklich festgehalten worden, dass keine Verkaufsprovision bezahlt worden sei. Hätte es tatsächlich einen Kooperationsvertrag zwischen der A-GmbH und der B-GmbH gegeben, wäre auch sicherlich eine Verkaufsprovision geflossen - und dies sei hier nachweislich nicht der Fall. Ausdrücklich verweist die beschwerdeführende Partei auf die erneute schriftliche Bestätigung der A-GmbH vom 07.06.2019, in der festgehalten worden sei: *"...erfolgte im Zeitraum des aufrechten Kooperationsvertrages, nicht jedoch zu dessen Bestimmungen"*.

Seit der letzten Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei seien keine Beweise vorgelegt worden, die den Aussagen der beschwerdeführenden Partei widersprechen würden. Im Gegenteil, es sei sowohl von der B-GmbH, als auch von der Grundstücksverkäuferin, der A-GmbH, bestätigt worden, dass es keine Provisionzahlung gab und somit der vom Gericht vorgebrachte rechtliche Zusammenhang zwischen dem Grundstückskauf und der Beauftragung der B-GmbH nicht bestanden habe. Aus diesem Grund werde abermals um endgültige Einstellung des Verfahrens ersucht und der Antrag zur "Aufhebung der Nachforderung" an die beschwerdeführende Partei gestellt.

Mit **Stellungnahme vom 26.04.2019** nahm die **belangte Behörde** auf den Kooperationsvertrag "B II" zwischen der B-GmbH (= "GU"; Anmerkung) und der A-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 B II" zu veräußern. Hiervon ausgenommen sind die vor Inkrafttreten dieses Kooperationsvertrages bereits vorgemerkten Interessenten (Q., R., S., K.)."

"Ist ein Kaufinteressent weder an einem Projekt noch an einem Typenhaus der Marke XY-Haus interessiert, so hat der KP die Aufgabe den Kaufinteressenten zu informieren, dass es individuelle Pläne in der Schiene T.-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 € xyz,- netto an den GU zu überweisen ist."

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

Laut dem Antwortschreiben der A-GmbH sei der Kaufvertrag vom 09.07.2012 zwar im Geltungszeitraum des Kooperationsvertrages abgeschlossen worden, jedoch nicht zu dessen Bestimmungen. Die Käufer hätten sich nicht an einen Projekterrichter binden wollen und die B-GmbH hätte keine Einwände gehabt, dass das Grundstück ohne Bauauftragsverpflichtung verkauft werde. Es sei keine Provision bezahlt worden.

Laut dem Antwortschreiben der B-GmbH sei die Vermittlung des Kaufvertrages sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung des Hauses im Rahmen des Kooperationsvertrages erfolgt, 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 keine Prämie für den gegenständlichen Fall bezahlt worden sei. Es bestehe aber ein Widerspruch hinsichtlich der Frage, ob die Vermittlung des Kaufvertrages und die Erteilung des Bauauftrages im Rahmen des Kooperationsvertrages erfolgten.

Diesbezüglich werde seitens der belangten Behörde festgehalten, dass die Ansicht der A-GmbH für das Finanzamt nicht nachvollziehbar sei - der Bauauftrag sei zeitlich vor dem Grundstückskaufvertrag erteilt worden und bestand sohin einerseits de facto kein Bedarf nach einer Bindung und bestehe laut Kooperationsvertrag auch kein Anspruch auf Prämie, wenn der *"GU dem KP einen Kunden für das Baugrundstück bringt"*. Dementsprechend sei die Vorgehensweise konform zu den Bestimmungen des Kooperationsvertrages und sei nicht ersichtlich, weshalb der Kaufvertrag nicht zu den Bestimmungen des Kooperationsvertrages abgeschlossen worden sein sollte.

Das Finanzamt verweist auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung vom 22.10.2015 und im Vorlagebericht vom 01.12.2015.

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 B-GmbH und der A-GmbH ein Kooperationsvertrag abgeschlossen, indem es der A-GmbH untersagt war, ohne Abstimmung mit der B-GmbH einzelne Baugrundstücke ohne einen Bauauftrag mit der B-GmbH auf dem Projekt "Wohnanlage B II" zu veräußern. Hiervon ausgenommen waren nur vor Inkrafttreten dieses Kooperationsvertrages bereits vorgemerkte namentlich genannte Interessenten, wobei die beschwerdeführende Partei nicht genannt war. Die B-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 A-GmbH erfolgt sei. Auch die A-GmbH hat in der Auskunftserteilung vom 07.03.2019 bestätigt, dass der Kaufvertrag vom 09.07.2012 im Rahmen des aufrechten Kooperationsvertrages erfolgt sei. Jedoch sei seitens der B-GmbH eine Veräußerung des Grundstückes ohne Bauverpflichtung an die Beschwerdeführer akzeptiert worden.

Den sich widersprechenden Auskünften steht die Tatsache gegenüber, dass bereits mit Auftragsbestätigung vom 05.07.2012 von der beschwerdeführenden Partei die Errichtung eines "XY-Hauses" an die B-GmbH beauftragt wurde.

Der Einwand der beschwerdeführenden Partei, die Grundstücke GStNr._5 und GStNr._6 seien nach wie vor unbebaut, geht ins Leere, da die damalige Interessentin und spätere

Käuferin dieser Grundstücke explizit im genannten Kooperationsvertrag 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 B-GmbH auf Basis der Kalkulation vom 04.06.2012 (vgl. die Auftragsbestätigung vom 05.07.2012) erfolgte bereits vor Abschluss des Kaufvertrages vom 09.07.2012 über den Erwerb des Grundstückes.
- Es bestand ein Kooperationsvertrag zwischen der B-GmbH und der A-GmbH., welcher ausdrücklich untersagte, einzelne Baugrundstücke ohne einen Bauauftrag mit der B-GmbH zu vermitteln. Die Auskunft der A-GmbH., wonach die Grundstücksveräußerung außerhalb dieser Verpflichtung aus dem Kooperationsvertrag erfolgt sei, widerspricht nicht nur der Auskunft der B-GmbH, sondern auch dem tatsächlichen Zeitablauf (Planung durch die B-GmbH vor Auftragserteilung an die B-GmbH und vor Erwerb des unbebauten Grundstückes).

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 05.07.2012, dass der beschwerdeführenden Partei nur sehr eingeschränkte Möglichkeiten zur 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 05.07.2012 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 geht aus dem Punkt "Arbeitsleistung" insbesondere hervor, dass *"der Auftragnehmer das Risiko bei Schlechtwetter, Wartezeiten und dgl."* übernehme 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 der Auftragsbestätigung vom 05.07.2012 ein Fixpreis von Euro 222.660,00 vereinbart, welcher auch mit der vorgelegten Schlussrechnung genau eingehalten wurde, wobei sich nach Einbeziehung von Mehr- und Minderleistungen ein geringfügig abweichender Gesamtpreis von 228.436,25 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.

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

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 6. Mai 2019