

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. als beisitzenden Richter, Ing. Mag. Dr. Martin Jilch als fachkundigen Laienrichter und Mag. Ulrike Richter als fachkundige Laienrichterin über die Beschwerde vom 04.01.2013 der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., Bruck-Hainburger Str. 1, 2320 Schwechat, gegen den Bescheid des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart vom 04.12.2012 betreffend Umsatzsteuer 2011 nach der am 1.10.2020 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit von ***8*** und Mag. Franz Schmalzl für die Beschwerdeführerin und von Mag. Stefanie Krutzler für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zur Steuernummer 38 ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Steuererklärung

Am 17.7.2012 langte beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (belangte Behörde) die Umsatzsteuererklärung 2011 der Beschwerdeführerin auf elektronischem Weg ein. Darin wurden steuerbare Umsätze in Höhe von € 108.480 erklärt, wobei davon € 104.000 als steuerfreie Grundstücksumsätze erklärt wurden. Bereits am 17.10.2011 langte bei der

belangten Behörde die Umsatzsteuererklärung 2010 der Beschwerdeführerin auf elektronischem Weg ein, in der keine steuerbaren Umsätze erklärt wurden.

Niederschrift vom 28.11.2012

Am 28.11.2012 fertigte die belangte Behörde eine Niederschrift mit der Beschwerdeführerin, vertreten durch ihren steuerlichen Vertreter, an und traf darin folgende Feststellung:

„Tz. 1 Umsatzsteuer

*Im Jahre 2009 wurde zwischen der ***Bf1*** und der Familie ***1*** folgender Kaufvertrag abgeschlossen: Die ***Bf1*** verkauft und übergibt das im Teilungsplan des Ingenieurkonsulenten für Vermessungswesen DI ***2***, GZ **EZ_alt*** ausgewiesene neue GST-Nr. ***3*** (Teilstück 3 und 4) im Ausmaß von 432m² mit allen Rechten und Vorteilen, wie sie dieses bisher besessen und benützt hat oder zu besitzen und zu benützen berechtigt war samt erst zu bauenden Einfamilienhaus je zur Hälfte an Hr. ***1***. Kaufpreis € 118.000,00 wobei der Kaufpreis für den Grund und Boden € 43.000,- beträgt.*

*Laut Meinung der Abgabenbehörde ist Bauherr des Einfamilienhauses die Familie ***1***.*

Folgende Gründe sprechen dafür:

*a) Die Familie ***1*** hat ganz entscheidenden Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses genommen. Der Einreichplan bzw. Bauplan wurde bereits im Juni 2009 errichtet. Auf diesem Einreichplan scheint als Bauwerber die Familie ***1*** auf. Die ***Bf1*** wird als Grundeigentümer erwähnt.*

*b) Das Ansuchen auf Baubewilligung gegenüber der Baubehörde 1. Instanz (Gemeinde ***4***) erfolgte durch die Familie ***1***. Der Bewilligungs-Bescheid durch die Gemeinde wurde ebenfalls an die Familie ***1*** gerichtet.*

*c) Das Baurisiko trägt grundsätzlich der Bauherr. Bauherr ist die Familie ***1***.*

d) Im Angebot vom 8.7.2009 wird darauf hingewiesen, dass die letztendliche Abrechnung nach tatsächlichen Ausmaß erfolgt.

Bei dem Grundstücksverkauf handelt es sich dabei um zwei getrennte Lieferungen.

1) Das unbebaute Grundstück wird steuerfrei geliefert. Die Errichtung des Gebäudes ist umsatzsteuerpflichtig.

Kaufpreis	€ 118.000,--
abzüglich Grund und Boden	€ 43.000,--
Haus	€ 62.500,--
Umsatzsteuer	€ 12.500,--

Änderung Jahresabschluß 2010	
Forderung Grundverkauf an Fam. [REDACTED]	€ 43.000,--
Bestandsveränderung	€-25.500,--

Änderung Jahresabschluß 2011

Forderung Errichtung Haus Fam. [REDACTED]	€ 62.500,-- 20% Ust 12.500,--
Verbindlichkeiten [REDACTED]	
Dachdeckerei	€-20.480,--

"

Umsatzsteuerbescheid

Mit Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 4.12.2012 setzte die belangte Behörde die Umsatzsteuer mit € 13.396,-- fest, wobei sie steuerpflichtige Lieferungen und Leistungen in Höhe von € 66.980,-- mit einem Steuersatz von 20 % berücksichtigte. In der Begründung wurde auf die Niederschrift vom 28.11.2012 verwiesen.

Im Umsatzsteuerbescheid 2010, der ebenfalls am 4.12.2012 erlassen wurde, berücksichtigte die belangte Behörde € 43.000 als steuerbaren, unecht steuerbefreiten Grundstücksumsatz.

Niederschrift vom 20.12.2013

Am 20.12.2013 nahm die belangte Behörde mit dem Vertragspartner (und nunmehrigen Hauseigentümer) der Beschwerdeführerin, Herrn ***1***, eine Niederschrift auf, die wie folgt lautet:

*"Herr ***1*** gibt folgendes bekannt:*

*Angebot von der Fa. ***Bf1***:*

*Herr ***1*** hat bei der Vertragserrichtung mit der Fa. ***Bf1*** vereinbart ein Grundstück samt Haus zu erwerben.*

Bei der Kaufvertragserrichtung am 21.8.2009 wurde vereinbart, dass das Grundstück mit einem fertigen Haus verkauft oder gekauft wird. Die im Vertrag (unter Punkt 2) angeführte gesonderte Vereinbarung existiert nicht.

Wie wurde der Hausplan erstellt:

Bei der Verkaufsvereinbarung war der Hausplan (16.6.2009) bereits vorhanden.

*Die Fa. ***Bf1*** hat einen Plan gezeichnet und die Familie ***1*** hat den Plan innen etwas*

korrigiert (statt des Gästezimmers wurde eine Küche die Vorratskammer (Speis) wurde in der Küche nicht gebaut sondern ist jetzt unter dem Stiegenaufgang und der Technikraum der unter dem Stiegenhaus geplant war ist jetzt im Aussenbereich wo ein Schuppen vorgesehen war. In diesem Technikraum wurde eine Pelletsheizung errichtet anstatt wie geplant eine Gasheizung.

*Die Aussenarchitektur blieb unverändert (nach dem Plan der Firma ***Bf1***).*

*Grundsätzlich hat die Fa. ***Bf1*** einen Hausplan erstellt der von der Fam. ***1*** dann korrigiert wurde. Bei der Planerstellung ist die Firma ***Bf1*** auf die Vorstellungen der Fam. ***1*** eingegangen Z.B. Die Einteilung und Größe der Räumlichkeiten.*

Die Aussenmaße waren grundsätzlich vorgegeben.

*Die Fa. ***Bf1*** hat den Rohbau angefertigt mit Zwischenwände und Dach und die Familie ***1*** hat privat dann die Fenster eingebaut, die Fassade errichtet den Innenputz errichtet sowie sämtliche Böden verlegt."*

Berufung

Am 3.1.2013 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Berufung wie folgt:
"Hiermit erheben wir gegen den oben erwähnten Steuerbescheid vom 4. Dezember 2012, welcher auf einer BP basiert, das Rechtsmittel der Berufung.

Als Begründung führen wir an:

*ad a) lt. Niederschrift: Die Familie ***1*** hat von der ***Bf1*** ein bereits vorgeplantes Fertighaus samt dazugehörigem Grundstück gekauft. Auf die Planung konnte die Familie keinen maßgeblichen Einfluss nehmen und Änderungswünsche konnten nur in sehr geringem Umfang berücksichtigt werden.*

*Die Baubewilligung wurde vorsichtshalber rasch eingereicht, um einen schnellen Baubeginn zu erreichen. Denn zu diesem Zeitpunkt war beiden Parteien bereits bewusst, dass das Gesamtpaket von Grund und Gebäude so gekauft wird, wie es von der ***Bf1*** geplant war.*

*Im Kaufvertrag vom 21.8.2009 hat die Familie ***1*** sowohl Grundstück als auch das darauf geplante Einfamilienhaus zu einem fixen Kaufpreis von € 118.000,00 gekauft, wovon ein Akonto von € 43.200,00 als Anzahlung zu geben war. Dieser Betrag wurde jedoch nicht als Grundpreis vereinbart, sondern lediglich als eine Anzahlung auf den Gesamtpreis.*

*ad c) lt. Niederschrift: Für das vorgegebene Fertighaus wurde im Vorhinein ein Fixpreis von € 118.000,00 vereinbart, somit hatte die Familie ***1*** zu keinem Zeitpunkt der Bauphase ein Risiko zu tragen.*

ad d) lt. Niederschrift: das Anbot vom 8.7.2009 wurde nicht realisiert, es entspricht auch nicht dem Kaufvertrag. Der Kaufpreis wurde nicht nach tatsächlichem Ausmaß abgerechnet, sondern es war ein Fixpreis vereinbart.

*Aus oben erwähnten Gründen sehen wir den Erwerb der Familie ***1*** als einen einheitlichen Rechtsvorgang an, der grunderwerbsteuerpflichtig und nicht umsatzsteuerpflichtig ist.*

Wir beantragen daher, die aufgrund der Nachschau ermittelte Umsatzsteuer in Höhe von € 12.500,00 wieder gutzubuchen und die Körperschaftsteuer neu zu ermitteln.

*Es wird beantragt, daß die Berufung vom gesamten Senat entschieden wird.
Eine mündliche Verhandlung sowie ein Erörterungstermin wird beantragt.*

Gemäß § 212 a BAO ersuchen wir, den Betrag von € 12.500,00 bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen."

Beschwerdevorentscheidung

Am 7.3.2014 wies die belangte Behörde die Berufung vom 3.1.2013 (Beschwerde) als unbegründet ab und verwies auf eine gesondert zuzustellende Begründung. Diese gesonderte Begründung lautet:

„Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG 1987 unecht von der Steuer befreit. Die Umsatzsteuerfreiheit besteht daher auch dann, wenn ein Grundstücksumsatz nicht unter das GrEStG 1987 fällt oder ein unter das GrEStG 1987 fallender Vorgang von der GrESt befreit ist oder wenn die GrESt nicht erhoben oder aus Billigkeitsgründen erlassen wird.

Nach bürgerlichem Recht gehört zu einem Grundstück auch das Zugehör (vor allem Gebäude) einschließlich der Bestandteile (§§ 294 bis 297a ABGB). Das ABGB kennt den Begriff des Zubehör nicht, sondern spricht von Zugehör (§ 294 ABGB). Darunter versteht es:

- die Bestandteile, das sind die unselbständigen oder selbständigen Teile einer zusammengesetzten Sache,*
- die Nebensachen, das sind Sachen des Grundstückseigentümers, die von diesem oder durch Gesetz dem fortdauernden Gebrauch der Hauptsache gewidmet und mit ihr in eine diesem Zweck dienende Verbindung gebracht sind.*

Wird ein unbebautes Grundstück erworben und gibt der Käufer gleichzeitig an den Grundstücksverkäufer den Auftrag, auf dem Grundstück ein Gebäude zu errichten, ist danach zu fragen, ob Gegenstand des Umsatzes ein bebautes oder ein unbebautes Grundstück ist. Im ersten Fall ist auch das Gebäude von der Steuerbefreiung umfasst, im zweiten Fall nur das Grundstück; die Errichtung des Gebäudes stellt eine stpfl. Werklieferung dar. Ob das Gebäude Teil der Grundstückslieferung ist, hängt nicht vom Zustand des Grundstücks im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ab, zumal zivilrechtlich der Kaufvertrag auch über ein Grundstück

geschlossen werden kann, auf dem der Verkäufer vereinbarungsgemäß noch ein Gebäude zu errichten hat. Entscheidend ist vielmehr, was nach dem Willen der Parteien Vertragsinhalt ist. Dieser ist aber nicht nach den formalen Vertragsbedingungen zu beurteilen, sondern danach, wem tatsächlich die Bauherreneigenschaft zukommt (Ruppe/Achatz⁴, § 6 Rz 228).

Die Bauherreneigenschaft ist für die USt und für die GrESt gleich zu beurteilen. Der Käufer einer Liegenschaft ist nur dann, als Bauherr anzusehen, wenn er

- Auf die bauliche Gestaltung des Hauses einen Einfluss nehmen kann, der über unbedeutende Änderungen der vorgelegten Pläne hinausgeht,*
- Das Baurisiko zu tragen hat, das heißt den bauausführenden Unternehmern gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und*
- Das finanzielle Risiko tragen muss. Das heißt dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.*

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 im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 27.6.1991, 90/16/0169). Die Vereinbarung eines Pauschalpreises ist für sich noch nicht schädlich für die Bauherreneigenschaft, solange kein anderer für Preissteigerungen einzutreten hat (VwGH 5.8.1993, 93/14/0044)

Diese drei Voraussetzungen müssen kumulativ gegeben sein, um die Bauherreneigenschaft begründen zu können.

*Im gegenständlichen Streitfall zur steuerfreien Veräußerung des Grundstücks und Errichtung eines Einfamilienhauses an Herrn ***1*** konnten folgende Tatsachen im Ermittlungsverfahren festgestellt werden:*

- Es liegen drei verschiedene Angebote vor:*
 -) Projekt-Nr. 090489 vom 08.07.2009 über die Errichtung eines Niedrigenergiehauses; detaillierte Auflistung aller Tätigkeiten und Materiallieferungen samt Einzelpreisen
Gesamtpreis inkl. 20% USt EUR 77.000,-
Text: „Das Angebot wurde lt. Planunterlagen erstellt.“*
 -) Projekt-Nr. 090490 vom 08.07.2009 über die Lieferung eines Niedrigenergiehauses inkl. Grundstück
Nettoentgelt für das Haus EUR 77.000,- abzüglich EUR 2.000,- Sondernachlass
Nettoentgelt für das Grundstück EUR 43.000,-*

Gesamtpreis EUR 118.000,-

-) Projekt-Nr. 090490 vom 08.07.2009 über die Lieferung eines Niedrigenergiehauses inkl. Grundstück

Zusatztext: „Jedoch ohne Keller/Fundamentplatte.“

Nettoentgelt für das Haus EUR 63.000,- abzüglich EUR 2.000,- Sondernachlass

Nettoentgelt für das Grundstück EUR 43.000,-

Gesamtpreis EUR 104.000,-

- *Der Auftrag vom 09.07.2009 wurde dem Rechtsgeschäft zugrundegelegt: Holzriegelhaus in ***4*** samt Grundstück, Leistungen lt. Aufstellung/Angebot vom 08.07.2009, Pr.Nr: 090490; Pauschale inkl. Sondernachlass EUR 118.000,- „Der Kunde ist Grunderwerbssteuer pflichtig, daher wird keine USt. extra angeführt.“ Für Eigenleistungen verweist der Auftrag auf das Angebot mit der Pr.Nr. 090489.*
- *Zahlungseingänge bei der Fa. ***Bf1***: Gesamtpreis EUR 104.000,-*
- *Niederschrift mit Herrn ***1*** vom 20.12.2013: Vertragsinhalt war der Kauf eines Grundstückes mit einem fertigen Haus. Die Innenräume des von der Fa. ***Bf1*** geplanten Hauses wurden durch die Familie ***1*** verändert: Tausch des Gästezimmers mit der Küche, die Vorratskammer kam aus der Küche unter den Stiegenaufgang und der Technikraum wurde in einen Schuppen im Garten verbannt. Die Heizung wurde von einer Gasheizung in eine Pelletsheizung geändert.*

*Die Fa. ***Bf1*** hat den Rohbau mit Zwischenwänden und Dach angefertigt und die Familie ***1*** hat in Eigenregie die Fenster eingebaut, die Fassade und den Innenputz errichtet sowie sämtliche Böden verlegt.*

- *Als Bauwerber bei der Gemeinde ***4*** tritt Herr ***1*** auf.*

*Herr ***1*** ist als Bauherr anzusehen, da Herr ***1*** nicht nur wesentlichen Einfluss auf die Planung des Fertigteilhauses genommen hat, sondern auch unzählige Maßnahmen gesetzt hat um als Bauherr eingestuft werden zu können.*

*Das Haus wurde durch Herrn ***1*** und dessen Familie geplant und individuell gestaltet (die Raumeinteilung wurde geändert, Räume wurden aus dem Haus entfernt, die Heizung wurde geändert).*

*Herr ***1*** hatte selbst das Baurisiko zu tragen. Dies geht daraus hervor, dass Herr ***1*** für den Rohbau des Fertigteilhauses selbständig eine Fundamentplatte bzw. einen Keller errichtete oder in Auftrag geben musste. Aus dem Angebot mit dem Gesamtpreis von EUR*

104.000,- geht hervor, dass bei dem Preis von EUR 104.000,- die Fundamentplatte bzw. der Keller nicht inkludiert ist. Da nur ein Entgelt von EUR 104.000,- zwischen den beiden Vertragsparteien nachgewiesen wurde, kann schlüssig davon ausgegangen werden, dass trotz des vorgelegten Auftrages über eine Vertragssumme von EUR 118.000,- lediglich das geringere Angebot exklusive der Fundamentplatte bzw. Unterkellerung angenommen und durchgeführt wurde. Weiters hat Herr ***1*** selbständig auf eigenes Risiko die Fenster eingebaut, auf den Außenwänden eine Fassade angebracht, innen selbständig den Innenputz errichtet und alle Fußböden verlegt. Bei der Niederschrift geht zwar nicht hervor, ob sich Herr ***1*** für diese Tätigkeiten einem Unternehmer bedient hat, dies ändert aber nichts für die Beurteilung der Risikotragung. Die Fa. ***Bf1*** trug für diese Tätigkeit eindeutig kein Baurisiko.

Das Baurisiko für die Errichtung des Niedrigenergiehauses hatte in der Gesamtheit zweifelsfrei Herr ***1*** zu tragen.

Das finanzielle Risiko trug ebenfalls Herr ***1***. Im Ermittlungsverfahren konnten keine Preissteigerungsvereinbarungen zwischen der Fa. ***Bf1*** und Herrn ***1*** festgestellt werden. Weiters spräche eine pauschale Abrechnung über die gesamte Leistung ebenfalls gegen die finanzielle Risikotragung des Herrn ***1***, allerdings sprechen sehr viele Indizien dafür, dass die Abrechnung des Rechtsgeschäftes nicht, den üblichen Abrechnungsmethoden in der Baubranche entspricht.

Folgende Indizien sprechen dafür, dass die Angebotslegung, die Auftragserteilung und die Fakturierung nicht jener Wirtschaftsweisen und Geschäftspraktiken entsprechen, welche von einem Kaufmann angenommen werden können, der sorgfältig und redlich agiert:

- Weshalb gibt es ein Angebot über die Errichtung eines Fertigteilhauses ohne Grundstück mit einzeln aufgelisteten Positionen und Unterpositionen?
- Weshalb entspricht der Kaufpreis des Fertigteilhauses in dem Angebot inkl. Fundamentplatte/Keller und Grundstück demselben Kaufpreis, welcher nur für den Kauf des Hauses alleine zu bezahlen wäre? Rein mathematisch gesehen, müsste das Haus ohne Grundstück um einiges günstiger sein als das Haus mit Grundstück, da die Fa. ***Bf1*** bei der Errichtung des Hauses (ohne Grundstücksgeschäft) den vollen Vorsteuerabzug geltend machen hätte können und somit der Kaufpreis ebenfalls geringer ausfallen könnte.
- Welche Veranlassung hätte Herr ***1*** für den Kaufpreis des Hauses von EUR 77.000,- (welcher gemäß dem 1. Angebot bereits der Bruttopreis für ihn wäre) nun auch noch die Grunderwerbsteuer auf die Basis von EUR 77.000,- abzuführen (bei Kauf von Haus und Grundstück zusammen)?
-) Diese Angebotslegung und Verrechnungspraxis entzieht sich jedweder mathematischer Logik.

- *Weshalb gibt es zwei Angebote mit derselben Projektnummer und demselben Datum, allerdings mit unterschiedlichem Vertragsinhalt (mit und ohne Fundamentplatte/Keller)?*
- *Weshalb wurde eine Auftragserteilung über die Errichtung eines Fertigteilhauses samt Grundstück über eine Pauschale von EUR 118.000,- dem Finanzamt vorgelegt, wenn tatsächlich nur EUR 104.000,- geflossen sind und somit augenscheinlich nicht die gesamte Leistung erbracht wurde?*
- *Weshalb gibt es keine einzige Rechnung, bei der die erbrachten Leistungen im Detail umschrieben sind?*
*Bei den vorgelegten Rechnungen bezieht sich die Fa. ***Bf1*** GmbH immer auf das Angebot mit der ProjektNr. 090490 (und von diesem Angebot gibt es zwei verschiedene!). Es wird nie schriftlich festgehalten, welche Bauleistungen die Fa. ***Bf1*** tatsächlich erbracht hat bzw. welches Entgelt für die Einzelleistungen verrechnet wurde.*

Es entspricht in keinsten Weise der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Person ein Haus errichten lässt und den vollen Kaufpreis dafür bezahlt, ohne eine Rechnung zu erhalten, in der die Einzelleistungen aufgelistet sind. Jegliche Garantie-, Gewährleistungsansprüche oder Haftungen sind an eine detaillierte und auflistende Rechnung geknüpft und können in Folgejahren nur schwer geltend gemacht werden, ohne den Beweis zu erbringen, dass die beklagte Firma zum Beispiel den Bau des Dachstuhles durchgeführt hat.

*All diese Indizien sprechen zweifelsfrei dafür, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistung nicht den vorgelegten Unterlagen und den Aussagen der Fa. ***Bf1*** GmbH entspricht. Daher kann das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart das finanzielle Risiko nicht bei der Fa. ***Bf1*** GmbH sehen und mangels weiterer Bauträger ist das finanzielle Risiko dem Herrn ***1*** zuzurechnen.*

*Die Bauherreneigenschaft lag somit zweifelsfrei bei Herrn ***1*** und somit kann nicht von einem einheitlichen Rechtsgeschäft bei der Veräußerung des Grundstückes samt Niedrigenergiehaus gesprochen werden.*

Die Lieferung des Rohbaus des Fertigteilhauses fällt nicht unter die Befreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG und ist somit mit einem Umsatzsteuersatz von 20% zu versteuern.“

Vorlageantrag

Am 9.4.2014 langte der mit 3.4.2014 datierte Vorlageantrag bei der belangten Behörde ein. Der Vorlageantrag lautet:

"Im Namen und Auftrag unseres Mandanten stellen wir einen

*Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht
(Vorlageantrag)*

betreffend der Beschwerde vom 04.01.2013 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 04.12.2012.

*In Ergänzung zur Beschwerde vom 04.01.2013 bringen wir vor, dass bei Vorliegen eines steuerpflichtigen Umsatzes für die Lieferung des Rohbaus des Fertigteilhauses ein entsprechender Vorsteuerabzug für die Leistungen iZm mit diesem Bauvorhaben zusteht. Sofern ein Umsatzsteuerpflichtiger Umsatz vorliegen sollte, wird ein Vorsteuerabzug iHv € 4.096,00 geltend gemacht. Diese Vorsteuern betreffen die Leistungen der ***Bf1*** GmbH an die ***Bf1*** (siehe beiliegende Rechnung).*

Es werden erneut folgende Anträge gestellt:

- Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie eines Erörterungstermins*
- Aussetzung der Einhebung gem § 212a BAO des strittigen Betrages in Höhe von € 12.500,00."*

Beigelegt war eine Rechnung der ***7***. an die Beschwerdeführerin mit dem Rechnungsdatum "04.09.2012". Der Betreff lautet: "Zimmermannsarbeiten beim BVH ***1*** in ***4*** Lw 10 - Lw 15/2010". Die Leistungsbeschreibung lautet wie folgt:

Arbeitsdurchf.: Lw 10 - Lw 15/2010

Kopie

Pos.	Leistungsbeschreibung	E-Preis / €	G-Preis / €
1.0	Pauschale über die geleistete Arbeiten mit von uns beigestelltem Material, am o.g. Bvh. 1,00 Pa	20.480,00	20.480,00
	Rechnungsbetrag in €		20.480,00
	zzgl. 20,00% Mehrwertsteuer		4.096,00
	Rechnungsendbetrag in €		24.576,00

Zahlungsbedingung: Zahlbar innerhalb von 8 Tagen ohne Abzug, Netto
- bis 12.09.2012 rein netto

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass die Abgabepflichtige ein

Grundstück und einen Rohbau zusammen als eine Grundstücksleistung veräußert hat und der Verkauf des Rohbaus als unecht von der Steuer befreit behandelt wurde.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Auskunftersuchen

Am 30.3.2020 richtete das Bundesfinanzgericht nachfolgendes Auskunftersuchen an den Erwerber der Liegenschaft. Das Auskunftersuchen lautet (auszugsweise)

*"Sie werden ersucht, wegen eines anhängigen Rechtsmittelverfahrens der ***Bf1*** die nachfolgenden Fragen im Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. dem Bau Ihres Einfamilienhauses in ***4*** bis 30.4.2020 zu beantworten:*

1. In der Niederschrift vom 20.12.2013 ist festgehalten, dass laut Kaufvertrag vom 21.8.2009 vereinbart wurde, dass ein Grundstück mit einem fertigen Haus gekauft wird, jedoch die im Kaufvertrag unter Punkt 2 angeführte gesonderte Vereinbarung nicht existiert.

Im Kaufvertrag erfolgte die Beschreibung des Hauses "laut gesonderter Vereinbarung, Einreichplan, Bau- und Ausstattungsbeschreibung".

*-) Woher wussten Sie bzw. die Firma ***Bf1*** wie das Haus gebaut werden sollte, wenn es keine gesonderte Vereinbarung gab?*

2. Erstellung des Hausplans: In der Niederschrift wird angeführt, dass der Hausplan vom 16.6.2009 stammt und deshalb im Zeitpunkt der Kaufvertragsvereinbarung vom 21.8.2009 auch schon vorhanden war. Das Bauansuchen ist mit 29. Juni 2009 datiert, jedoch erst am 6. Oktober 2009 bei der Gemeinde eingelangt.

*-) Wann fand der erste Kontakt zwischen Ihnen und der Firma ***Bf1*** statt, bei dem es um den Kauf des Hauses/Grundstücks ging?*

-) Existierte bei diesem Erstkontakt bereits ein Plan? Falls ja, wer hat den Plan erstellt?

*-) Hat die Firma ***Bf1*** den Plan erst erstellt, als Ihre Kaufabsicht bekannt war?*

*-) Haben Sie die Firma ***Bf1*** mit der Planerstellung beauftragt?*

*3. In der Niederschrift haben Sie angegeben, dass Sie und Ihre Familie den Plan, den die Firma ***Bf1*** gezeichnet hatte, korrigiert haben, jedoch die Außenmaße grundsätzlich vorgegeben waren.*

-) Wer hat die Außenmaße des Hauses vorgegeben?

-) Warum konnten/durften Sie die Außenmaße nicht mehr ändern?

-) Haben Sie das Fertighaus aus einem Katalog/Prospekt ausgewählt? Hat das von Ihnen ausgewählte Haus einen Namen/Bezeichnung?

4. Im Kaufvertrag ist ein Gesamtpreis von € 118.000,-- angeführt. Tatsächlich dürfte nur ein Kaufpreis von € 104.000,-- überwiesen worden sein.

-) Warum wurde der Kaufvertrag mit einem anderen (falschen) Kaufpreis erstellt?

-) Kam es nach Kaufvertragsunterzeichnung noch zu Änderungen?

Sie werden ersucht, die Fragen bis 30.4.2020 zu beantworten."

Am 29.4.2020 langte nachfolgende Beantwortung ein:

"1. vor der Planung habe ich mir ELK Fertigteilhäuser bei Blaue Lagune angesehen

2. - cirka Jänner 2009

Nein, es existierte kein Plan

Ja, hat Sie

Ja, wir haben die Firma ***Bf1*** mit der Planerstellung beauftragt

3. - die Außenmaßen wurden vom Planersteller vorgegeben

weil ich es nicht für nötig hielt

Da uns die anderen Fertigteilhäuser nicht gefallen haben, haben wir uns auch einige ***Bf1*** Prospekte angesehen, und nur Räumlichkeiten verändert, Namen/Bezeichnungen gibt es für dieses Haus nicht

4. tatsächlicher Kaufpreis war € 118.000,- bezahlt wurden aber € 104.000,- Differenz von € 14.000,- waren Eigenleisten sowie Arbeitsleistung am Dach, Innendämmungen, Rigipspachtelung, Bodenverlegung,..

5. Antwort; laut dem Bauansuchen (Sachverhalt) Niederschrift beim Finanzamt Bruck/Leitha am 20.12.2013 Schriftführer ***5***"

Am 5.5.2020 gab die belangte Behörde zur Beantwortung des Auskunftersuchens folgende Stellungnahme ab:

"Im beschwerdegegenständlichen Fall ist fraglich, ob es sich um eine einheitliche Lieferung des Grundstückes samt Gebäude oder um die Lieferung eines unbebauten Grundstückes mit daran anschließender Werklieferung des Gebäudes handelt. Das hängt davon ab, ob der Beschwerdeführerin oder dem Auftraggeber die Bauherreneigenschaft am zu errichtenden Gebäude zu kam.

Wie in der Beschwerdevorentscheidung vertreten, ist die Bauherreneigenschaft meiner Meinung nach auch nach Beantwortung des Auskunftersuchens dem Auftraggeber, Herrn ***1***, zuzuordnen:

Wie sich aus der Beantwortung ergibt, wurde durch Herrn ***1*** Einfluss auf die Bauausführung genommen:

o Räumlichkeiten wurden verändert, sodass es sich nicht mehr um eine Standardausführung eines Projektes aus einem Katalog oder Prospekt handelte,

o Auch wurde durch die Auswahl einer anderen Heizung wesentlich auf die Gestaltung des Objektes eingewirkt.

o Die Außenmaße waren nur vermeintlich vorgegeben. Aus der Beantwortung ergibt sich schlüssig, dass sie nicht verändert wurden, weil es der Auftraggeber nicht für nötig hielt.

Der Bauinteressent hatte somit die Möglichkeit auf die Planung und Ausführung des Bauvorhabens wie ein Bauherr Einfluss zu nehmen.

Aufgrund von Eigenleistungen durch den Auftraggeber minderte sich der Kaufpreis um EUR 14.000,00, woraus sich ergibt, dass das Risiko in finanzieller Hinsicht von ihm getragen wurde.

*Herr ***1*** konnte somit faktisch auf die Bauausführung und das Entgelt Einfluss nehmen. Nicht die Beschwerdeführerin ist als Bauherrin anzusehen, sondern ihr Auftraggeber, weshalb eine steuerfreie Lieferung eines unbebauten Grundstückes und eine steuerpflichtige Errichtung eines Gebäudes auf fremden Grund und Boden vorliegen."*

Mit Schreiben vom 26.5.2020, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 29.5.2020, gab die Beschwerdeführerin zur Beantwortung des Auskunftersuchens folgende Stellungnahme ab: „Namens und Auftrags unserer Mandantin, der ***Bf1***, teilen wir Ihnen die Stellungnahme der Beschwerdeführerin betr der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 wie folgt mit:

*Der Kunde ***1*** kam seinerzeit zur Firma ***Bf1***, da er in der Blauen Lagune nicht fündig wurde. Er hat sich damals den Musterkatalog der Firma ***Bf1*** angesehen und ein Musterhaus ausgesucht. Zu den Musterhäusern gibt es im Katalog nur Skizzen. Erst bei Kauf eines Musterhauses wird aus der Skizze ein Detailplan erstellt, da derartige Detailpläne in der Erstellung sehr arbeitsintensiv sind.*

*Die Pläne bzw die Außenmaße werden von der ***Bf1*** vorgegeben und können bei Fertighäusern nicht von den Musterplänen abweichen. Der Käufer kann lediglich kleinere Änderungen bei der Gestaltung der Innenräume vornehmen. Nach Unterfertigung des Kaufvertrages wollte der Käufer nachträglich bestimmte Eigenleistungen erbringen, dadurch kam es zu einer nachträglichen Anpassung des Kaufpreises.“*

Mündliche Verhandlung

In der mündlichen Verhandlung am 1.10.2020 erläuterte der steuerliche Vertreter, dass es unzutreffend sei, dass die Familie ***1*** auf die bauliche Gestaltung einen wesentlichen Einfluss nehmen haben könne. Es gab einen Musterkatalog an Häusern, wobei die Außenmaße im Wesentlichen nicht veränderbar waren. Lediglich Wünsche hinsichtlich der

Innenraumaufteilung und der -gestaltung konnten geäußert werden. Anderenfalls hätte nicht der niedrige Preis angeboten werden können. Der Auftrag vom 9.7.2009 enthält ein „Holzriegelhaus samt Grundstück“ zu einem Pauschalpreis.

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gab an, dass dem Käufer zwei bis drei Prospekte vorgelegt wurden, die relativ ähnliche Modelle enthielten. Je nach Kundenwunsch kann entweder ein fix und fertiges Fertigteilhaus mit Fenstern und allen Installationen geliefert werden oder es werden Wände und Dach geliefert und der Kunde übernimmt den Einbau der Fenster und der sonstigen Installationen. Die Frage einer Umgestaltung der Ausmaße wurde nie diskutiert. Mit der Herstellung sei ein Subunternehmer beauftragt worden.

Der Zeuge ***1*** gab an, dass es mehrere Angebote gab, aber alle zu einem Fixpreis. Als Handwerker wollte der Zeuge viel selbst machen. Der Kaufvertrag wurde zu einem Zeitpunkt abgeschlossen, zu dem noch keinerlei Bauarbeiten vorgenommen worden sind. Nach dem Auftrag vom 9.7.2009 über € 104.000 hat es keine Änderungen beim Preis mehr gegeben. Da waren die Eigenleistungen schon inkludiert. Der Kaufpreis von € 104.000 ist je nach Baufortschritt in Teilbeträgen gezahlt worden.

Der Geschäftsführer ergänzt, dass er in seinen Unterlagen noch nachgesehen habe und bestätigen könne, dass er nur € 104.000 erhalten habe.

Der steuerliche Vertreter hält fest, dass es aus Sicht der Beschwerdeführer unstrittig ist, dass von dem Gesamtkaufpreis ein Betrag von € 43.000 auf das unbebaute Grundstück entfällt.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerde dem Grunde nach abweisend entscheiden, hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage jedoch von einem Gesamtkaufpreis von € 104.000 ausgehen und den Teil des Kaufpreises, der auf das Haus entfällt, mit € 61.000 zu beziffern.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt.

Ein auf Papier ausgedrucktes, mit einer Amtssignatur versehenes Dokument der Niederschrift der mündlichen Verhandlung, zu deren Abfassung sich das Bundesfinanzgericht gemäß [§ 87 Abs. 6 BAO](#) eines Schallträgers bedient hatte und dessen Inhalt gemäß [§ 87 Abs. 7 BAO](#) bestätigt wurde, wurde der Beschwerdeführerin am 8.10.2020 zugestellt. Die Beschwerdeführerin hat innerhalb der gemäß den zitierten Bestimmungen zweiwöchigen Frist keine Einwendungen wegen behaupteter Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Übertragung der Schallträgeraufnahme erhoben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der erste Kontakt zwischen der Familie ***1*** und der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Errichtung eines Fertighauses fand im Jänner 2009 statt. Zu diesem Zeitpunkt existierte noch kein fertiger Bauplan. Die Auswahl des konkreten Hauses erfolgte mittels Prospekte, in denen sich Skizzen befanden.

Am 8.7.2009 hat die Beschwerdeführerin zwei Angebote für ein Niedrigenergiehaus samt Grundstück erstellt. Beide Angebote verweisen als Grundlage auf ein drittes Angebot. Alle Angebote verstehen sich als Fixpreisangebote. Jenes Angebot mit der Endsumme von € 104.000,-- (samt Grund) wurde von ***1*** unterschrieben. Zu diesem Zeitpunkt gab es bereits einen Bauplan. Die Erwerber nahmen keine wesentlichen Änderungen am Plan vor.

Am 21.8.2009 wurde von der Beschwerdeführerin und der Familie ***1*** ein Kaufvertrag über ein Grundstück im Ausmaß von 432 m² samt Einfamilienhaus laut gesonderter Vereinbarung, Einreichplan, Bau- und Ausstattungsbeschreibung unterschrieben. Zu diesem Zeitpunkt war das Bauvorhaben fertig geplant und es konnten keine wesentlichen Änderungen durch die Erwerber mehr vorgenommen werden. Als Gesamtkaufpreis wurden € 118.000,-- im Kaufvertrag angeführt. Tatsächlich wurden nur € 104.000,-- in Rechnung gestellt und auch bezahlt. Grundeigentümerin und Verkäuferin war die Beschwerdeführerin. Das Eigentumsrecht über die Liegenschaft ist auf die Erwerber nach Unterzeichnung des förmlichen Kaufvertrages vom 21.8.2009 übergegangen.

Die Beschwerdeführerin beschäftigte keine eigenen Dienstnehmer.

Mit der Herstellung beauftragte die Beschwerdeführerin einen Subunternehmer.

Das Bauansuchen an die Gemeinde wurde von der Familie ***1*** gestellt. Beigelegt war ein Einreichplan über den Neubau eines Einfamilienhauses mit Garage. Als Planverfasser und Bauführer ist die Firma ***7***, als Grundeigentümerin die Beschwerdeführerin und als Bauwerber hat die Familie ***1*** unterschrieben.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2010 vereinbarungsgemäß einen Rohbau errichtet. Die Errichtung der Bodenplatte sowie der Endausbau erfolgten durch die Käufer. Auf den Grund und Boden entfällt ein Kaufpreisannteil von € 43.000.

Die ***7*** verrechnete der Beschwerdeführerin mit Rechnung vom 4.9.2012 einen Betrag in Höhe von € 20.480 zuzüglich Umsatzsteuer als „Pauschale über die geleistete Arbeiten mit von uns beigestelltem Material“. Die Beschwerdeführerin hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 31. März.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass der erste Kontakt zwischen der Familie ***1*** und der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Errichtung eines Fertighauses im Jänner 2009 stattfand und dass zu diesem Zeitpunkt kein fertiger Bauplan existierte gründet sich vor allem auf den Angaben von ***1*** in seiner Beantwortung vom 29.4.2020, die auch beiden Parteien des Verfahrens zur Kenntnis gebracht wurde. Herr ***1*** ist bei der ***7*** als Dienstnehmer beschäftigt. Die Beschwerdeführerin und die ***7*** haben denselben Geschäftsführer-Gesellschafter. In der mündlichen Verhandlung am 1.10.2020 hat auch der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin angegeben, dass es im Jahr 2009 lediglich Prospekte mit zwei bis drei Fertighäusern gab, die alle einen ähnlichen Grundriss aufwiesen.

Unstrittig ist, dass es vor der Auswahl des Hauses noch keinen Bauplan gab. Nachvollziehbar sind auch die Angaben von ***1*** in seiner Beantwortung vom 29.4.2020, wonach er die Planerstellung beauftragt habe, zumal auch die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme angibt, dass in den von ihr zur Verfügung gestellten Prospekten nur Skizzen und keine fertigen Pläne enthalten sind. Widersprüchlich sind hingegen die Angaben der Beschwerdeführerin in der Stellungnahme vom 26.5.2020. Einerseits führt die Beschwerdeführerin – übereinstimmend mit den Angaben von ***1*** – an, dass die Familie ***1*** in der Blauen Lagune kein passendes Fertighaus gefunden hätte und sich daher den Musterkatalog der Beschwerdeführerin angesehen hätte, in dem nur Skizzen zu den Musterhäusern vorhanden waren. Sodann führt die Beschwerdeführerin aus, dass erst bei Kauf eines Musterhauses ein Detailplan erstellt werde, zumal es sich dabei um einen arbeitsintensiven Vorgang handle. Schließlich heißt es in der Stellungnahme vom 26.5.2020: *„Die Pläne bzw die Außenmaße werden von der ***Bf1*** vorgegeben und können bei Fertighäusern nicht von den Musterplänen abweichen.“* Diese Angaben treffen einerseits nicht zu, zumal es zu Abänderungen der Musterskizzen gekommen ist und andererseits hat die Beschwerdeführerin angegeben, dass es gerade keine Musterpläne gab. Wenn aber für die Preisermittlung eines Fertighauses – wie dem Angebot vom 8.7.2009 mit der Projektnummer 90489, auf die im Angebot 90490 verwiesen wurden – sogar jede Packung Nägel, Klammern und Nieten einzeln berücksichtigt wird, entspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass man bei der Planerstellung nicht auf individuelle Wünsche eines Kunden eingeht. Schließlich findet sich am Schluss des Angebotes mit der Projektnummer 90489, auf das stets verwiesen wird, folgender Satz: *„Das Angebot wurde lt. Planunterlagen erstellt“*. Aus diesem Satz ergibt sich aber auch, dass am 8.7.2009 der Plan bereits existiert haben musste. Die Feststellung, dass durch die Erwerber keine Änderungen am Plan vorgenommen wurden, beruht insbesondere auf den Angaben der Erwerber. Diese Angaben sind auch verständlich und nachvollziehbar, zumal die Erwerber bereits längere Zeit zuvor (Fertigteil)Häuser besichtigt hatten, jedoch keines gefunden hatten, das ihnen auch gefallen und für ihre Verhältnisse passend war. Wesentliche Planänderungen waren daher nicht notwendig und wurden auch nicht vorgenommen.

Die Feststellungen zu den Angeboten gründen sich auf die im Verwaltungsakt enthaltenen Unterlagen. Am Angebot ist ausdrücklich festgehalten, dass dieses Angebot „lt. Planunterlagen erstellt“ wurde. Somit muss es zu diesem Zeitpunkt bereits einen fertigen Plan gegeben haben. Die beiden anderen Angebote tragen die Projektnummer 090490, die sich dadurch unterscheiden, dass ein Angebot den Vermerk "Jedoch ohne Keller/Fundamentplatte" enthält. Das Angebot ohne Keller/Fundamentplatte sieht einen Preis für das Haus von € 63.000,-- vor; das Angebot mit Keller/Fundamentplatte enthält einen Preis von € 77.000. Während im ersten Angebot mit der detaillierten Aufstellung nur Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes verzeichnet sind, enthalten die beiden anderen Angebote (mit derselben Projektnummern) auch die Kosten für das Grundstück in Höhe von jeweils € 43.000. Im ersten, detaillierten Angebot ist als "bauseitige Leistung" auch "-Fenster" genannt. In der anschließenden Detailaufstellung sind jedoch keine Kosten für Fenster verzeichnet. Das Angebot mit dem Endpreis von € 104.000 (Haus € 63.000, Nachlass € 2.000, Grund € 43.000) wurde von ***1*** unterschrieben. Hingegen trägt der Auftrag vom 9.7.2009 über ein Holzriegelhaus laut Angebot vom 8.7.2009 mit der Projektnummer 090490 und dem Endpreis von € 118.000,-- nur die Unterschrift des Auftragnehmers, nicht jedoch jene des Auftraggebers. Dennoch wurden etwa die Zahlungsmodalitäten, die in diesem Auftrag festgeschrieben wurden, eingehalten – auch abweichend vom Kaufvertrag vom 21.9.2009.

Aus dem Grundbuchsatzug zur EZ ***EZ_Nr*** der KG ***KG_Nr*** ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin seit dem Jahr 2005 Eigentümerin dieser Liegenschaft ist. In der Urkundensammlung des Grundbuchs ist auch der Teilungsplan des Ingenieurkonsulenten für Vermessungswesen enthalten. Daraus geht hervor, dass das Grundstück mit der Nummer ***3*** zur EZ ***EZ_Nr*** geteilt werden soll. Das neue Flächenausmaß soll 432 m² betragen. Der Teilungsplan wurde auf Grund einer Vermessung am 11.5.2009 erstellt; Datum der Planausfertigung des Teilungsplans war der 15.6.2009 – diese Angaben sind am Teilungsplan ersichtlich. Ebenfalls am Teilungsplan ersichtlich ist das Datum der Nichtuntersagung durch die Gemeinde, nämlich der 14.7.2009.

Der Kaufvertrag vom 21.8.2009 beschreibt den Kaufgegenstand als Grundstück mit der Nummer ***3*** samt Einfamilienhaus "*laut gesonderter Vereinbarung, Einreichplan, Bau- und Ausstattungsbeschreibung*". In Punkt II des Vertrages ist festgehalten, dass die Verkäuferin (Beschwerdeführerin) das Grundstück samt Einfamilienhaus an die beiden Käufer, nämlich ***1*** und ***6***, übergibt und der vereinbarte Gesamtkaufpreis € 118.000 beträgt. Die Grunderwerbsteuer ist im Kaufvertrag mit € 4.130,- beziffert; das sind 3,5 % von € 118.000. Letztlich war zu diesem Zeitpunkt das Fertighaus bereits fertig geplant und es konnten keine Abänderungen mehr vorgenommen werden.

Aus dem Grundbuchsatzug der Liegenschaft KG ***KG_Nr***, EZ **EZ_neu** ergibt sich, dass das Eigentumsrecht der Erwerber, ***1*** und ***6***, je zur Hälfte auf Grund dieses Kaufvertrages im Jahr 2009 eingetragen wurde. Die Erwerber waren somit ab diesem Zeitpunkt

Miteigentümer der Liegenschaft, auf der erst im Jahr 2010 ein Einfamilienhaus errichtet wurde. Die Ausführung der Bauleistungen durch die Beschwerdeführerin erfolgte im Jahr 2010. Auf der Rechnung der ***7*** an die Beschwerdeführerin ist ersichtlich, dass die Arbeitsdurchführungen der ***7*** für das „BVH ***1*** in ***4***“ im Zeitraum „Lw 10 – Lw 15/2010“ stattgefunden haben. Die Wochen 10-15 entfielen auf die Monate März und April 2010.

Ebenfalls im Punkt II des Kaufvertrages ist festgehalten, dass ein Teil des Kaufpreises in Höhe von € 43.200,-- innerhalb von 14 Tagen ab Unterfertigung zu bezahlen ist. Im Kaufvertrag ist auch ausdrücklich festgehalten, dass das Eigentum für die Käufer erst dann einverleibt werden darf, wenn der erste Teilkaufpreis bezahlt wurde. Tatsächlich wurden durch die Treuhänderin (und Vertragserrichter) per 4.9.2009 € 30.000,-- als erste Teilzahlung überwiesen. Dies ergibt sich aus dem vorgelegten Kontoauszug der Beschwerdeführerin und aus dem Zahlschein. Somit sind nicht nur die Beschwerdeführerin und der Zeuge von den Vereinbarungen im Auftrag vom 9.7.2009 ausgegangen, sondern letztlich sah auch die Treuhänderin diesen Auftrag und nicht den von ihr verfassten förmlichen Kaufvertrag hinsichtlich des Kaufpreises und der Zahlungsmodalitäten als maßgeblich an.

Vom Bundesfinanzgericht wurde noch in die Grunderwerbsteuerbescheide vom 19.2.2010, die jeweils an ***1*** und ***6*** als Hälteeigentümer ergangen sind, Einsicht genommen. Jedem Hälteeigentümer wurde eine Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.820,-- vorgeschrieben, wobei der Steuersatz mit 3,5 % angeführt ist. Somit wurde insgesamt eine Grunderwerbsteuer in Höhe von € 3.640,-- entrichtet; bei einem Steuersatz von 3,5 % ergibt dies eine Gesamtbemessungsgrundlage von € 104.000.

Am 29.4.2010 erstellte die Beschwerdeführerin eine "1. Teilrechnung FH-10001" mit dem Betreff "Holzriegelhaus in ***4*** samt Grundstück". Als Projekt-Nummer ist "100339" angeführt. Darin wurde ein Betrag in Höhe von € 80.000,-- in Rechnung gestellt, wobei angeführt ist, dass bereits € 30.000 bezahlt wurden und sich somit ein zu zahlender Betrag von € 50.000,-- ergibt.

Ebenfalls am 29.4.2010 erstellte die Beschwerdeführerin eine "Schlussrechnung FH-10002" mit einem Pauschalbetrag von € 104.000,--, in der vermerkt ist, dass bereits € 80.000,- bezahlt wurden und somit ein zu zahlender Betrag von € 24.000,-- verbleibt.

Schließlich findet sich in den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen noch ein Ausdruck eines Buchhaltungskontos der Beschwerdeführerin aus dem Geschäftsjahr

2010/2011, das wie folgt aussieht:

Ausgabe in EUR				FIRMA : 60161 KONTO : 830			
Erlöse 0 x				G.JAHR: 4/10-3/11 SEITE : 1			
BKZ : 810:810							
FIL BELEG	DATUM SYM TEXT	z-FW	STEUER-FW	GEG-KTO	S O L L	H A B E N	S A L D O
10001	11. 5 AR			2000006		50.000,00	50.000,00-
	3 31. 3 BIK AR 10002			2000006		24.000,00	74.000,00-
	3 31. 3 BIK Korr AR 10001			2000006		30.000,00	104.000,00-
*** GESAMTSUMME ***					0,00	104.000,00	104.000,00-

*Überweisung 30.000,- am 7. 3. 2003 → als Erlös
verbucht wurde dieser am 31. 3. 2011.*

Insgesamt steht somit fest, dass der strittige steuerbare Umsatz € 104.000,-- und nicht € 118.000,-- (wie im Kaufvertrag ausgewiesen) beträgt.

Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin keine eigenen Dienstnehmer im Streitzeitraum beschäftigte ergibt sich aus einer Abfrage beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung, welche die Beschwerdeführerin nicht als Dienstgeber führt. Darüber hinaus hat eine Einsichtnahme in die Finanzamtsdaten ergeben, dass die Beschwerdeführerin für den Streitzeitraum keine Lohnzettel an die belangte Behörde übermittelt hat; dazu war sie auch nicht verpflichtet, wenn sie keine Dienstnehmer beschäftigte (siehe *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 84 Anm 3).

Die Feststellungen zum Bauansuchen und zum Einreichplan gründen sich auf die im Verwaltungsakt aufliegenden Unterlagen. Dabei handelt es sich um ein mit "Bauansuchen" bezeichnetes Schreiben an die Gemeinde ***4***, das mit 29.6.2009 datiert ist und einen Eingangsstempel (der Gemeinde) vom 6.10.2009 trägt. Während am Einreichplan der Planverfasser, der Bauführer und der Grundeigentümer ausdrücklich genannt sind, finden sich bei "Bauwerber" lediglich zwei Unterschriften, die den Unterschriften am Bauansuchen und am Kaufvertrag vom 21.8.2009 entsprechen. Es handelt sich um die Unterschriften von Herrn ***1*** und von Frau ***6***. Ein Kellergeschoß ist in diesem Plan nicht eingezeichnet. Aus den Angaben am Plan, insbesondere zum Grundeigentümer, der mit „***Bf1***“ angeführt ist, und einem Vergleich mit dem Kaufvertrag vom 21.8.2009, kann der Schluss gezogen werden, dass der Plan jedenfalls vor dem 21.8.2009 erstellt wurde, zumal bei einer Planerstellung nach diesem Datum bereits die Familie ***1*** und ***6*** als Eigentümer zu benennen gewesen wären. Aus den Angaben am Einreichplan ist jedoch auch ersichtlich, dass es nicht die Beschwerdeführerin war, die den Plan verfasst hatte, sondern die ***7***. Auch dieser Umstand lässt sich schlüssig dadurch erklären, dass die Beschwerdeführerin gar keine Arbeitnehmer hatte, um den Plan zu verfassen.

Die niederschriftlichen Angaben, dass durch die Beschwerdeführerin der Rohbau mit Zwischenwänden und Dach angefertigt wurden, stimmen auch mit dem ersten Angebot (Projekt Nr. 090489) überein. Insofern ist es konsequent, dass den restlichen Ausbau (Fenster, Fassade, Innenputz und Böden) nicht die Beschwerdeführerin, sondern die Erwerber verwirklicht haben. Dasselbe gilt auch für die Bodenplatte, die im – letztlich realisierten – Angebot mit einem Preis von € 104.000,-- nicht enthalten ist.

Während in der Beschwerde vorgebracht wird, dass die Erwerber keinen maßgebenden Einfluss auf den Plan nehmen konnten und Änderungswünsche nur in sehr geringem Umfang berücksichtigt werden, hat der Erwerber angegeben, dass nur die Außenmaße vorgegeben waren, während im Inneren sehr wohl Änderungen vorgenommen wurden und zB die Einteilung und Größe der Räume angepasst wurden. Darüber hinaus gab ***1*** an, dass er es gar nicht für nötig hielt, die Außenmaße zu verändern. Diese Angabe erscheint insbesondere deshalb glaubhaft und nachvollziehbar, weil eine Veränderung (Vergrößerung) wohl aus baubehördlichen Gründen bei einer Grundstücksgröße von 432 m² gar nicht möglich wäre.

Die Feststellung zur Höhe des Kaufpreises ergibt sich aus den von der Beschwerdeführerin erstellten Angeboten, insbesondere jenes Angebot, das einen Endpreis von € 104.000,-- ausweist. In den beiden Pauschalangeboten mit der identen Projektnummer (090490) wird ausdrücklich ein Preisanteil für das Grundstück samt erster Aufschließung ausgewiesen, während im Detailangebot mit der Projektnummer 090489 nur Bauleistungen angeführt sind. Das 432 m² große Grundstück wird im Angebot mit einem Betrag von € 43.000,-- angeführt, wobei vermerkt ist, dass sich dieser Preis „inkl. erster Aufschließung“ versteht. Insofern muss davon ausgegangen werden, dass auf den Grund und Boden ein Betrag von € 43.000,-- entfällt. Abgesehen davon wurde dieser Wert in der mündlichen Verhandlung auch von der Beschwerdeführerin bestätigt, obwohl in der Beschwerde vom 3.1.2013 noch das Gegenteil behauptet wurde.

Gemeinsam mit dem Vorlageantrag übermittelte die Beschwerdeführerin eine Eingangsrechnung der ***7*** und ersuchte um Berücksichtigung der darin ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer, sofern der beschwerdegegenständliche Umsatz steuerpflichtig ist. Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin ihren Bilanzstichtag am 31. März hat ergibt sich einerseits aus dem Firmenbuch, in das Einsicht genommen wurde und andererseits aus den für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum eingereichten Steuererklärungen.

Im Übrigen ergeben sich die getroffenen Feststellungen auch aus den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtsgrundlagen

[§ 6 UStG 1994](#) idF BGBl I 111/2010 lautet auszugsweise:

Steuerbefreiungen

§ 6. (1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

[...]

9. a) die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987;

4. Rechtliche Beurteilung

Das Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (vgl zB VwGH 22.3.2010, [2006/15/0140](#)). Ob eine bestimmte Leistung gegen Entgelt vorliegt, ist eine Sachfrage, welche von den Abgabenbehörden unter Einbeziehung aller Tatsachen und Umstände in einem mängelfreien Verfahren zu klären ist.

Gebäude gelten als Bestandteile eines Grundstücks. Bei Lieferung eines bebauten Grundstücks ist somit auch das Gebäude von [§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994](#) umfasst. Ist daher der Veräußerer zugleich Bauherr, fällt der gesamte Veräußerungsvorgang unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung des [§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994](#).

Wird hingegen ein unbebautes Grundstück erworben und gibt der Käufer gleichzeitig an den Grundstücksverkäufer den Auftrag, auf dem Grundstück ein Gebäude zu errichten, ist zu unterscheiden, ob Gegenstand des Umsatzes ein bebautes oder ein unbebautes Grundstück ist, zumal zivilrechtlich der Kaufvertrag auch über ein Grundstück geschlossen werden kann, auf dem der Verkäufer vereinbarungsgemäß noch ein Gebäude zu errichten hat (*Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG² § 6 Rz 300).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits ausgesprochen, dass der Frage der Bauherreneigenschaft aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht dann keine Bedeutung zukommt, wenn rechtlich getrennte Vorgänge im Hinblick auf den Erwerb eines Grundstücks (Grundstücksveräußerer) und den Erwerb eines Gebäudes (Gebäudelieferant) vorliegen (VwGH 25.02.2009, [2006/13/0128](#); VwGH 22.03.2010, [2006/15/0140](#) und VwGH 23.09.2010, [2007/15/0220](#)). Ein solcher Sachverhalt liegt jedoch der gegenständlichen Beschwerde nicht zu Grunde, da die Beschwerdeführerin Eigentümerin des Grundstücks war, auf dem ein Gebäude nach Abschluss des Kaufvertrages errichtet wurde. Es ist somit in weiterer Folge zu beurteilen, wer Bauherr im umsatzsteuerlichen Sinn war.

Der Begriff "Bauherr" ist für die Umsatzsteuer und die Grunderwerbsteuer grundsätzlich einheitlich auszulegen (VwGH 23.3.1996, [96/14/0011](#); VwGH 14.5.2003, [99/15/0238](#)). 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 im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 14.12.1991, [90/16/0103](#)).

Der Käufer einer Liegenschaft ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des auf dieser Liegenschaft geplanten Hauses Einfluss nehmen kann, das Baurisiko zu tragen hat, dh den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und das finanzielle Risiko tragen muss, dh, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (VwGH 27.6.1991, [90/16/0169](#)).

Der Einfluss auf die Gestaltung muss sich auf die Gesamtkonstruktion beziehen. Die Berücksichtigung unwesentlicher Details (Versetzung von Zwischenwänden und Türen, Ersetzen einer Tür durch ein Fenster, Änderung des Kellergrundrisses, übliche Verbesserungen der Innenausstattung) durch den Veräußerer des Grundstücks und zugleich Bauausführenden genügt nicht, um von einer Einflussnahme des Erwerbers des Grundstücks im dargelegten Sinn sprechen zu können (VwGH 11.04.1991, [90/16/0094](#)). Der Bauherr bestimmt die Raumeinteilung und die Bauausstattung (VwGH 27.6.1991, [90/16/0169](#)).

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist von einem Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude auszugehen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter "Werkvertrag" geschlossen wird (VwGH 5.8.1993, [93/14/0044](#)). Ließ die Verkäuferin ein Bauprojekt planen und hat diese das Bauansuchen bei der Baubehörde eingereicht und wurde ihr auch der jeweilige Baubescheid für die Errichtung der Einfamilienhäuser erteilt, dann spricht dies dafür, dass der Erwerber an dieses geplante und bereits genehmigte Bauprojekt gebunden war. Es ist ein Kauf mit - herzustellendem - Einfamilienhaus anzunehmen, selbst wenn über die Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird (UFS Innsbruck 24.6.2004, [RV/0215-I/02](#)).

Der VwGH hat etwa im Erkenntnis vom 17.6.1982, 16/1283/79, ausgeführt, dass allfällige Planungswünsche der Interessenten, solange sie noch keinen Übereignungsanspruch erworben haben, bloß als unverbindliche Anregungen zu qualifizieren sind und den Interessenten noch nicht die Stellung eines Bauherrn verschafft. Ein vor Abschluss des Kaufvertrages geäußelter Wunsch nach einer Planänderung kann nur als unverbindliche Anregung angesehen werden und rechtfertigt keinen Schluss auf eine allfällige Bauherreneigenschaft (VwGH 27.10.1983, [82/16/0158](#); vgl. auch VwGH 30.5.1994, [93/16/0096](#) und VwGH 27.1.1999, [96/16/0142](#)). Im Erkenntnis des VwGH 29.7.2004, [2003/16/0135](#), wurde zur Frage der Eigentumsverhältnisse bei der Bauherreneigenschaft ausgeführt, dass eine solche nicht vorliege, solange den Beteiligten kein Miteigentum an der zu bebauenden Liegenschaft eingeräumt wurde. Das Eigentum am Grundstück ist somit ein Merkmal einer Bauherrschaft. Die Eigentumsübertragung an der Liegenschaft erfolgte im August/September 2009, während die Bauausführung erst im Jahr 2010 durchgeführt wurde. Das Bauansuchen der Erwerber ging erst

im Oktober 2009 bei der Gemeinde ***4*** ein, wobei als Grundeigentümer noch die Beschwerdeführerin genannt ist. Die Einverleibung des Eigentumsrechts für die Käufer erfolgte auf Grund des Kaufvertrages vom 21.8.2009.

Ist jedoch das Bauprojekt in allen Einzelheiten zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits geplant, so kann auf die Gestaltung des Gebäudes regelmäßig kein Einfluss mehr genommen werden. Für die Bauherreneigenschaft kommt es ua. darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Objektes - nämlich auf das Gesamtkonzept und nicht nur hinsichtlich unwesentlicher Änderungen zB im Innenausbau - noch Einfluss nehmen konnte oder ob er bei seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Objekt gebunden war (VwGH 29.1.1996, [95/16/0121](#)). Im Kaufvertrag vom 21.8.2009 wird der Kaufgegenstand als Baufläche im Ausmaß von 432 m² samt „Einfamilienhaus (laut gesonderter Vereinbarung, Einreichplan, Bau- und Ausstattungsbeschreibung)“ dargestellt. Gegenstand dieses Vertrages war der Erwerb eines Grundstücks samt darauf befindlichem Gebäude (Rohbau), den die Beschwerdeführerin bauen sollte und dies auch getan hat.

Die Voraussetzungen, dass der Erwerber

-) auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen kann,
-) das Baurisiko zu tragen hat und
-) das finanzielle Risiko tragen muss,

müssen kumuliert vorliegen, damit der Käufer als Bauherr gilt. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen (VwGH 17.05.1981, 16/3798/80, VwGH 29.01.1996, [95/16/0121](#), VwGH 12.11.1997, [95/16/0176](#) und VwGH 29.07.2004, [2004/16/0053](#)). Das Auftreten als Bauwerber ist lediglich ein Indiz für die Annahme der Bauherreneigenschaft.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages im August 2009 war das Bauprojekt bereits fertig geplant und der Einreichplan erstellt. Nachträgliche Änderungen waren nicht mehr möglich. Käufer und Verkäufer waren an diesen Plan gebunden. Dies ist auch daraus ersichtlich, dass am Einreichplan noch die Beschwerdeführerin als Eigentümerin aufscheint. Auch wenn im Zuge der Planerstellung auf die Wünsche der Erwerber eingegangen wurde und der Plan unter Einbeziehung der Erwerber erstellt wurde, haben die Erwerber im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein fertiges – von ihnen mitgeplantes - Projekt erworben. Sie mussten sich selbst nur noch um die Finanzierung kümmern. Änderungen nach diesem Zeitpunkt waren nicht mehr möglich, zumal der Einreichplan bereits am 6.10.2009 bei der Gemeinde als Baubehörde eingelangt war. Schließlich ist noch zu bedenken, dass sowohl im Kaufvertrag als auch in zwei der drei Angebote vom 8.7.2009 jeweils ein Fixpreis vereinbart wurde. Die Reduktion des im Kaufvertrag angeführten Preises um € 14.000,-- ist lediglich eine Folge der Leistungsreduktion auf Wunsch der Erwerber.

Darüber hinaus stellt die Vereinbarung eines Fixpreises im Kaufvertrag, der mit dem Fixpreis im Angebot vom 8.7.2009 übereinstimmt und der auch den drei Teilrechnungen zu Grunde gelegt

wurde, ein wesentliches Indiz dar, das gegen die Tragung des finanziellen Risikos und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft der Erwerber in Bezug auf den vertragsgegenständlichen Rohbau spricht.

Schließlich ist noch zu bedenken, dass die Grunderwerbsteuer, die von der Treuhänderin zu berechnen und zu entrichten war, ebenfalls vom Gesamtpreis, der letztlich € 104.000,-- betrug, ermittelt wurde. Die Grunderwerbsteuer musste von den Erwerbern entrichtet werden. Da der Begriff „Bauherr“ für die Umsatzsteuer und die Grunderwerbsteuer einheitlich auszulegen ist, die Grunderwerbsteuer vom zuständigen Finanzamt von einer Bemessungsgrundlage von € 104.000,-- bescheidmäßig vorgeschrieben wurde (nachdem zunächst ein Kaufpreis vom € 118.000,-- als Bemessungsgrundlage gemeldet wurde) und die Erwerber die Grunderwerbsteuer vom Gesamtkaufpreis entrichteten, gingen sie auch von der Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin aus.

Insgesamt ist die umsatzsteuerliche Bauherreneigenschaft bei der Beschwerdeführerin verblieben. Der Beschwerde war somit Folge zu geben.

Im Zuge des Vorlageantrages hat die Beschwerdeführerin noch vorgebracht, bei bei Vorliegen eines steuerpflichtigen Umsatzes für die Lieferung des Rohbaus des Fertigteilhauses einen entsprechenden Vorsteuerabzug für die Leistungen iZm mit diesem Bauvorhaben zu berücksichtigen. Das Wesen eines solchen Eventualantrages ist darin gelegen, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der jeweilige Primäranspruch erfolglos bleibt. Wird bereits dem Hauptantrag stattgegeben, so wird der Eventualantrag gegenstandslos (*Ritz*, BAO⁶, § 85 Tz 3 mwN.).

Zulässigkeit der 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor. Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung aller Umstände des Einzelfalles ab.

Wien, am 11. November 2020