

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. April 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20. März 2014 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.: ***60***, Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

I. Verfahrensgang

1. Mit **Bescheid der Stadt Wels vom 13.12.2005** wurde dem Ansuchen von Frau ***1***, Frau ***2***, Herrn und Frau ***3***, Frau ***4***, Frau ***5*** Folge gegeben und die nachstehend näher beschriebene **Änderung von Bauplätzen und bebauten Grundstücken** sowie **Schaffung von Bauplätzen** im Sinne der Vermessungsurkunde der ***6***, vom 8.9.2004, GZ. ***7***, in der genannten Katastralgemeinde wie folgt bewilligt.

„*Flächenwidmungsplan*: ***8***

Bebauungsplan: ***9***

*Zuschreibung des Grst. Teil Nr. 1 im Ausmass von 1314 m² zu Bauplatz Grst. Nr. ***10*** EZ. ***11*** KG. ***12***.*

*Teilung des Grst. Nr. ***13*** und Schaffung der Bauplätze Grst. Nr. ***13*** mit 2.772 m² Grst. Nr. ***14*** mit 993 m², Grst. Nr. ***15*** mit 895 m², Grst. Nr. ***16*** mit 882 m²; Grst. Nr. ***17*** mit 958 m²; Grst. Nr. ***18*** mit 922 m², Grst. Nr. ***19*** mit 885 m²; Grst. Nr. ***20*** mit 902 m², Grst. Nr. ***21*** mit 900 m², Grst. Nr. ***22*** mit 962 m².“*

2. Zwischen der Fa. ***23*** und Frau ***24*** sowie Frau Dr. ***25*** wurden am **16.10.2007** zwei getrennte **Werkverträge** jeweils über ein Bauobjekt laut Muster (***26*** 9,8m x 8,5m) abgeschlossen.

Geplanter Baubeginn war 2008. Die Fertigstellung (Fensterlieferung) erfolge ca. 3 Monate nach Baubeginn.

Als Kaufpreis wurde mit der Bf. ein Betrag von 116.932,00 Euro vereinbart.

In den Werkverträgen wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Firma ***27*** als Generalunternehmer auftritt und qualifizierte Unternehmen mit der Ausführung der Bauarbeiten beauftragt.

Folgende Leistungen würden aufgrund dieser Vereinbarung von der Firma ***27*** für den Käufer zusätzlich erbracht:

- Einreichplan und für alle Grundrisse und Ansichten des Gebäudes
- Einmalige Planänderung des Einreichplanes
- Sämtliche Amtsgespräche mit der Gemeinde, Bauamt, Energieversorger, Landesregierung
- Beaufsichtigung der ausführenden Firmen für die Einhaltung des vertraglich vereinbarten Baufortschritts
- Vereinbarter Fixpreis laut Leistungsbeschreibung

Es wurde zudem vereinbart, dass dieser Auftrag direkt durch die Firma ***23*** abgewickelt wird. Der Auftragnehmer wurde weiters jederzeit berechtigt, Teilaufträgen konzessionierte Subfirmen zurückgeben ohne gesonderte Zustimmung des Auftraggebers dafür einzuholen.

3. Mit **Kaufvertrag vom 22.11.2007** erwarben Frau ***24*** und Frau Dr. ***25*** von Frau Mag. ***28***, ***29***, 396/882 bzw. 486/882 Anteile des **Grundstückes** ***16*** aus der EZ ***30*** KG ***31***, mit welchen Anteilen nach der Begründung von Wohnungseigentum die Wohnungseigentumseinheiten top 1 bzw. top 2 verbunden sein würden.

Der Kaufpreis für die ideellen Miteigentumsanteile der Frau ***33*** betrug € 77.220,00 und jener der Fr. Dr. ***34*** € 94.770,00.

4. Der öffentliche Notar Dr. ***32*** aus Wels hat für diese Erwerbsvorgänge am **29.11.2007** die **Grunderwerbsteuer von den ausgewiesenen Kaufpreisen selbstberechnet und abgeführt.**

5. Anlässlich der **Überprüfung von Selbstberechnungen** und des **Nachschauauftrages** vom **28.02.2011** bei der Fa. ***23*** wurden Erhebungen hinsichtlich des Vorliegens der Bauherreneigenschaft durchgeführt.

6. Laut **Niederschrift vom 10.08.2011** wurden anlässlich der Nachschau bei der Fa. ***23*** auch Unterlagen (Werkverträge inklusive allfälliger Werkverträge) betreffend den Erwerb durch die Bf. vorgelegt. Die Ermittlungstätigkeit der belangten Behörde umfasste damit auch den Grunderwerbsteueranspruch der Bf.

7. Aus **Aktenvermerken vom 10.07.2013** geht hervor, dass seitens des Betriebsprüfers der belangten Behörde mit der Bf. telefonisch Kontakt aufgenommen und Erhebungen in Bezug auf die Grunderwerbsteuerpflicht gepflogen wurden.

Demnach wurde mit Frau ***33*** die Bauherrenproblematik besprochen. Frau ***33*** sei verärgert, dass das Finanzamt die „kleinen braven Steuerzahler“ verfolgt, während die großen Steuerhinterzieher vom FA nicht zur Verantwortung gezogen werden.

Trotzdem gab sie vom Grundstück über „7 Ecken“ erfahren zu haben. Sie hätte das Grundstück besichtigt bzw. infolge zur Fa. ***27*** gegangen und hätte dort deponiert, dass ihr das Grundstück gefalle. Allerdings sei es ihr zu groß gewesen und die Fa. ***27*** wisse vielleicht jemanden, der ebenfalls Interesse an einem Grundstücksanteil/Grundstückshälfte hätte. Die Fa. ***27*** hätte dann offensichtlich die Frau ***55*** gefunden, welche sie zuvor nicht gekannt habe. Auf dem Grundstück seien dann von der Fa. ***27*** zwei normale Einfamilienhäuser errichtet worden. Hinsichtlich des verbindlichen Vermittlungsanbotes könne sie jetzt nicht sagen, welche Positionen sie in Anspruch genommen hat und welche nicht. Nur so viel, sie hätte sicherlich nicht alle Positionen angenommen hat.

Frau ***55*** hätte telefonisch mitgeteilt, der Prüfer solle eine schriftliche Anfrage an sie richten, nach entsprechender Prüfung der Fragen werde sie diese dann in geeigneter Form beantworten.

8. Im Zuge einer **Befragung am 25.07.2013** teilte Frau ***55*** dem Prüfer der belangten Behörde Folgendes mit:

„Frage 1 Wie haben Sie als Erwerber von diesem Projekt erfahren?

*Von dem Grundstück habe ich aus einem Inserat aus der Tageszeitung erfahren. Inseriert hat das Grundstück die Frau Mag. ***35***. Es hat vor mir schon eine Interessentin, nämlich die Frau ***33*** gegeben, welche ebenfalls auf Grundstückssuche war. Die Frau ***33*** habe ich über die Frau Mag. ***35*** kennengelernt.*

Frage 2 Gibt es Prospekte und sonstige Unterlagen zu diesem Projekt?

Hinsichtlich des Grundstückes hat es keine Prospekte oä gegeben — nur das Inserat in der Tageszeitung

Frage 3 *Wurde das Projekt beworben zB durch eine Tafel/Plakatwand am Grundstück?*

Am Grundstück war weder eine Werbetafel noch sonst ein Hinweis auf einen Verkauf oder eine Bebauung ersichtlich.

Frage 4 *Was wollten sie erwerben und was wurde ihnen angeboten?*

Ich wollte ein Grundstück erwerben und es wurde ein Grundstück angeboten.

Frage 5 *Wer hat das Projekt gestartet?*

Meiner Meinung nach hat es kein Projekt gegeben.

Frage 6 *Zu wem hatten sie den ersten Kontakt betreffend ihres Erwerbsvorganges?*

*Zu Frau Mag. ***35*** — als Grundstücksverkäuferin.*

Frage 7 *Wie war der weitere Ablauf ihres Erwerbsvorganges?*

*Nachdem ich Frau Mag. ***35*** bzw über diese die Frau ***33*** kennengelernt habe, habe ich mit Frau ***33*** vereinbart, dass, wenn die Möglichkeit einer Grundstücksteilung besteht bzw wenn darauf 2 Einfamilienhäuser errichtet werden können, dass wir dieses Grundstück gemeinsam erwerben.*

*Die eingeholten Informationen ergaben, dass eine Bebauung von 2 Einfamilienhäuser möglich ist, haben Frau ***33*** und ich beschlossen, dass wir das Grundstück gemeinsam erwerben.*

*Im September 2007 haben Frau ***33*** und Ich, der Frau Mag. ***35*** eine mündliche Kaufzusage gegeben und die Frau Mag. ***35*** war damit einverstanden.*

*Nach dieser mündlichen Kaufzusage habe ich mich unabhängig von der Frau ***33*** auf "Baumeistersuche" begeben.*

Einen Bauplan oder eine Bauskizze habe ich in Papierform nicht gehabt - Vorstellungen und Wünsche, wie das zukünftige Haus aussehen hatte ich allerdings schon.

Mittels Internetrecherchen habe ich verschiedene Bauunternehmen gesucht. Ich habe auch die Musterhäuser in den Parks besucht. Schriftliche Anbote von Baufirmen habe ich nicht eingeholt.

*Da ich bei meinen Recherchen auf die die Fa. ***27*** gestoßen bin, habe ich Herrn ***36*** von der Fa. ***27*** kennengelernt. Dieser hat mir eine Mappe mit den*

verschiedenen Baumöglichkeiten gezeigt. Von den verschiedenen Bautypen, welche von der Fa. ***27*** angeboten wurden, habe ich dann einen Haustyp gefunden, welcher mir grundsätzlich gefallen hat, jedoch wurde dieser Haustyp nach meinen individuellen Vorstellungen angepasst - wie zB Aufteilung der Innenräume, Stiegenlauf, Dachtyp usw.

Frage 8 Wer hat den Auftrag zur Planung, Zur Errichtung des Gebäudes erteilt?

Das war ich.

Frage 9 Welchen Einfluss konnten sie als Erwerber auf die Gesamtkonstruktion ausüben?

Siehe Antwort bei Frage 7 — ich konnte sehr viel Einfluss auf die Gesamtkonstruktion nehmen.

Frage 10 Wer hat um die Bauplatzbewilligung angesucht? Wer hat um Baubewilligung angesucht? Wem wurde die Baubewilligung erteilt?

Die Bauplatzbewilligung war zum Zeitpunkt der Vertragsserrichtung gegeben. Um Baubewilligung habe ich vermutlich selbst angesucht — genau weiß ich das nicht mehr.

Frage 11 Welche Verträge wurden mit der Fa. ***23*** abgeschlossen? Bitte um Vorlage.

Nur den Werkvertrag — keine weiteren Verträge oder Vereinbarungen insbesondere kein verbindliches Vermittlungsangebot.

Frage 12 Gibt es - abgesehen von den Verträgen - einen weiteren Schriftverkehr mit der Fa. ***23***? Bitte um Vorlage.

Abgesehen von der Rechnungslegung, gab es keinen weiteren Schriftverkehr mit der Fa. ***27***.

Frage 13 In welchem Zustand war das Grundstück zum Zeitpunkt des Kaufvertrages?

Waren zu diesem Zeitpunkt bereits ev. vorbereitenden Baumaßnahmen gesetzt?

Vollkommen unbebautes Grundstück - ohne irgendwelche Baumaßnahmen.

Frage 14 Wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart?

Ja, siehe Werkvertrag

Frage 15 Haben sie ev. weitere Professionisten beauftragt bzw wurden diese von der Fa. ***27*** vermittelt?

Professionisten habe ich beauftragt, allerdings nicht über Vermittlung der Fa. ***27***.

Frage 16 War ein Erwerb der Liegenschaft ohne Werkvertrag möglich?

Ja, sicher.

Frage 17 *Wie haben sie die Miteigentümer kennen gelernt?*

Siehe oben — Frage 1.

Frage 18 *Wie fand eine eventuelle "Vermittlung" zum Zustandekommen einer Personenmehrheit zwecks Wohnhausbau statt?*

Hat es nicht gegeben.

Frage 19 *Haben sie mit den Miteigentümern einen auf die Planung und Errichtung des Gebäudes abzielenden Beschluss gefasst? Wenn ja bitte um Vorlage dieses Beschlusses sowie aller Gründungsversammlungs-und sonstiger Versammlungsprotokolle.*

Hat es nicht gegeben bzw gibt es nicht.“

9. Mit **Bescheid vom 18.09.2013** wurde die **Grunderwerbsteuer gem. § 201 BAO** unter Einbeziehung der Baukosten (erstmal) festgesetzt.

10. In der dagegen eingebrachten **Berufung vom 17.10.2013** hat die Bf. ausgeführt:

„Die belangte Behörde hat zur Frage, weshalb Grundstückskauf und Errichtung des Gebäudes einen einheitlichen Erwerbsvorgang darstellen sollen, keine konkreten Feststellungen getroffen. Die zur Begründung herangezogenen Feststellungen haben mit dem gegenständlichen Erwerb nichts zu tun, insbesondere wurden auch keine Feststellungen darüber getroffen, dass die Verkäuferin des Grundstückes eine Verwertungsbefugnis über das herzustellende Gebäude gehabt hätte oder der Gebäudehersteller eine Verwertungsbefugnis über das Grundstück erlangt hätte.

*Unrichtig ist auch die Feststellung, ***23*** sei als „Organisator“ — wofür ? — aufgetreten.*

*Viel mehr war es tatsächlich so, dass Gegenstand der Vereinbarung der Berufungswerberin mit ***23*** ausschließlich die Errichtung eines Gebäudes an sich, nicht aber ein Anteil an einem Grundstück im Sinne des § 2 Abs 3 Satz 2 GrEStG gewesen ist. Weder bestand eine Vorplanung für die Bebauung des Grundstückes — die Planung und Organisation der Bebauung fand ausschließlich im Verhältnis Erwerberin und ***27*** statt - noch ein Zusammenhang zwischen Grundstücksverkauf und Gebäudeherstellung auf Verkäuferseite bzw. ***27***.*

*Beweis: Vernehmung der Verkäuferin Mag. ***28****

*Vernehmung der Käuferin Dr. ***25****

*Vernehmung eines informierten Vertreters der ***37****

Die Herstellung eines Gebäudes, das dadurch erst zu einem Bestandteil des Grundstückes wird, stellt im Verhältnis zum Auftragnehmer keinen der Grunderwerbssteuer unterliegenden Tatbestand her (siehe insbesondere VwGH, 09.08.2001, 2000/16/0772).

Weshalb die Tatsache, dass mit Kaufvertrag vom 22.11.2007 Miteigentumsanteile erworben wurden, die Grunderwerbssteuerpflicht begründen sollten, bleibt ebenfalls unbegründet. Tatsächlich hatten die Käuferinnen bereits im Zuge des gemeinsamen Grundstückserwerbes geplant, dass diese künftig Wohnungseigentum begründen und im Rahmen der tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeit Gebäude errichten würden.

Auch daraus ergibt sich, dass die Bauherreneigenschaft ausschließlich bei den Käuferinnen lag und nicht auf Verkäuferseite, sodass auch der Tatsache der Miteigentumsgemeinschaft für die Entscheidung der Behörde erster Instanz nicht gewonnen werden kann.

*Die Vorschreibung der Grunderwerbssteuer von den Leistungen der ***23*** ist sohin gesetzwidrig.“*

11. Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.09.2013 wurde in weiterer Folge mit **Bescheid vom 20. März 2014 gemäß § 299 BAO** aufgehoben, da im Bescheid kein Wiederaufnahmsgrund angegeben worden sei. Gleichzeitig wurde der **angefochtene Bescheid neuerlich** unter Einbeziehung der Baukosten laut Werkvertrag vom 16.10.2017 erlassen.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wurde ausgeführt:

*„Die Festsetzung erfolgt gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung und die Feststellungen im Vorhalteverfahren stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Aufgrund des Nachschauauftrages vom 28.02.2011 wurde bei der Fa. "***23***" eine Nachschau durchgeführt. Anlässlich dieser Nachschau erlangte die Abgabenbehörde Kenntnis vom Werkvertrag vom 16.10.2007.*

Die Kenntnis dieses Umstandes allein und in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtsbeständigkeit) einzuräumen.

Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden.

Daher war dem Gesetzeszweck, mittels Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

Gem. § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge betreffend inländischer Grundstücke der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu bemessen.

Gegenleistung ist alles, was der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem es erworben werden soll (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 117b und § 5 Rz 92, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag — an wen auch immer- weitere Leistungen, ist zwecks Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen (vgl. die bei Fellner, aaO, § 5 Rz 88a dargestellte Rechtsprechung, siehe diesbezüglich auch VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219, 17.10.2001, 2001/16/0230 und vom 21.3.2002, 2001/16/0429).

Dabei kommt es nicht darauf an, dass für den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (VwGH vom 9.11.2000, 2000/16/0039, u.a) oder verschiedene Haustypen zur Auswahl standen (UFSG, GZ RV/0166-G/06 vom 18.10.2007).

Da die Erwerberin Miteigentumsanteile an der kaufgegenständlichen Liegenschaft zur Begründung von Wohnungseigentum an Wohnung top 2 erworben hat und mit der Miteigentümerin kein Beschluss gefasst wurde, der auf den Liegenschaftserwerb und die Errichtung eines Gebäudes abgezielt hätte, ist rechtlich die Bauherreneigenschaft iSd GrEStG auf Seiten der Erwerber nicht möglich.

Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH v. 28.06.1995, 94/16/0159,0160).

Gleichlautende Anträgen an die Baubehörde bzw. gleichlautende Verträge oder völlig unabhängige Aufträge, wie behauptet, können den einheitlichen Willensentschluss nicht ersetzen.

*Insbesondere auch durch die zeitliche Abfolge der Verträge (zuerst Werkvertrag betreffend Haus v. 16.10.2007 und erst dann Grdst.-Kauf v. 22.11.2007) wurde sichergestellt, dass nur jene Käufer zum Erwerb zugelassen werden, die das Konzept des Bauvorhabens (ein Haus der Firma ***27***) akzeptieren.*

Auf Grund dieser Fakten war ein einheitlicher Erwerbsvorgang eines Grundstücksanteiles mit zu errichtendem Gebäude der Bemessung zugrunde zu legen.

Die Beschwerde vom 17.10.2013 gegen den (nunmehr aufgehobenen) Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.09.2013 wirkt gem. § 253 BAO auch gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid. Für allfällige Ergänzungen zur Beschwerde vom 17.10.2013 steht die in der Rechtsmittelbelehrung genannte Frist zur Verfügung.“

12. In der **Beschwerde vom 9.4.2014** verwies die Bf. auf die Berufung vom 17.10.2013 und hielt die darin gestellten Anträge aufrecht.

13. Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 26.1.2016** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde wiederholte im Wesentlichen die Begründung des angefochtenen Bescheides.

14. Mit Anbringen vom **9.2.2016** wurde rechtzeitig ein **Vorlageantrag** eingebracht.

15. Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung ***38*** des Bundesfinanzgerichtes am **5.4.2016** ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9.10.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung ***38*** gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung ***39*** neu zugeteilt.

16. Mit **Beschluss vom 05.02.2019** wurde die belangte Behörde gemäß § 266 Abs. 4 BAO aufgefordert, jene Aktenteile, aus denen Verlängerungshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO hervorgehen, vorzulegen. Aus den vorliegenden Akten gehe nicht eindeutig hervor, inwieweit die Erhebungen bei der Fa. ***23***, welche laut Vorlagebericht vom 5.4.2016 auf Grund des Nachschauauftrages vom 28.02.2011 erfolgten, zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) unternommen wurden, da weder der Nachschauauftrag, noch sonstige Prüfungsunterlagen (zB. Niederschriften, etc.) vorgelegt wurden.

17. Die belangte Behörde legte mit **E-Mail vom 25.02.2019** den genannten **Nachschauauftrag** zu AB Nr. ***61*** bei der Firma ***23*** und die **Niederschrift über die Nachschau** bei dieser Firma vor.

Bei der Firma ***23*** sei im Jahr 2011 eine Nachschau betreffend Grunderwerbsteuer für die Jahre 2006 bis 2010 durchgeführt worden. Ziel sei es gewesen, allfällige Bauherrenmodelle, die von dieser Firma organisiert wurden, aufzufinden und die Werkverträge, Schlussrechnungen und ähnliches für diese Fälle von der Firma zu bekommen. Über den Ablauf und das Ergebnis dieser Nachschau sei ein Aktenvermerk erstellt worden. Für gegenständlichen Akt seien von der Firma ***27*** der Werkvertrag mit Frau Dr. ***25*** vom 16.10.2007 und jener mit Frau ***24*** vom 16.10.2007 am 28.02.2011 vorgelegt worden. Ebenfalls sei in den vorgelegten Aktenordnern ein verbindliches Vermittlungsangebot für diverse Ausbauarbeiten der Frau ***24*** vom 16.10.2007 enthalten gewesen. Diese Unterlagen seien bereits als Betriebsprüfungs-Ergebnisse vom 10.07.2013 der Vorlage angeschlossen gewesen.

Die Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO habe in der Nachschau bei der Fa. ***23*** bestanden.

18. Mit Beschluss vom 09.07.2019 wurde den Parteien Gelegenheit gegeben, eine Stellungnahme zum vorliegenden Sachverhalt und bisherigen Parteivorbringen abzugeben und allenfalls ein ergänzendes Vorbringen zu erstatten.

19. Mit Stellungnahme der Bf. vom 06.08.2019 brachte die Bf. zusammengefasst vor, dass tatsächlich sie selbst Bauherrin gewesen sei:

Die belangte Behörde begründe die fehlende Bauherreneigenschaft damit, dass es die Firma ***23*** als Organisator der Gesamtanlage sachlich in der Hand gehabt hätte, nur jene Kaufinteressenten zum Grundkauf zuzulassen, die auch zur Errichtung des Gebäudes nach den im groben vorgegebenen Plänen und unter ihren finanziellen Vorgaben bereit waren. Die Tatsache der Vorplanung sei demnach „zweifelsfrei daraus ersichtlich, dass zunächst die Initiative für die Bebauung des gesamten Grundstückes ausschließlich von der Verkäuferin (welche?) ausgegangen“ sei, zumal die Bauplatzbewilligung am 13.12.2006 erteilt und eine Baubeschreibung am 06.12.2007 vorgelegen sei. Somit sei es nach Ansicht der belangten Behörde der Firma ***23*** als Organisator und Verkäufer gelungen, die Käufer in ihre Vorplanung einzubinden, sodass ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen sei.

Diese Feststellungen der belangten Behörde würden vom Sachverhalt wesentlich abweichen. Entgegen den Erhebungsergebnissen der belangten Behörde - die auf andere Geschäftsfälle der Firma ***23*** zutreffen mögen - würden hier weder die „Organisation einer Gesamtanlage durch ***23***“ noch „Vorplanung der Verkäuferin gemeinsam mit der ***23***“ vorliegen.

Tatsächlich sei es so gewesen, dass die Bf. (und auch Frau ***24***) bereits im Spätsommer 2006 ein Grundstück gesucht hätten und dazu - ausschließlich - mit der Voreigentümerin und Verkäuferin, Frau Magistra ***40***, in Kontakt getreten seien. Sämtliche

Verkaufsgespräche und Vereinbarungen seien ausschließlich zwischen Beschwerdeführerin und Voreigentümerin Magistra ***40*** geführt worden. Ein Kontakt oder Auftragsverhältnis oder ein Projekt zwischen der Verkäuferin Magistra ***40*** und ***23*** habe nicht bestanden.

Über Frau Magistra ***40*** sei es zu einem Kontakt zwischen den beiden Kaufinteressentinnen, der Bf. und ***24*** gekommen. Nachdem die von den Käuferinnen gepflogenen Erhebungen ergeben hätten, dass es rechtlich und technisch möglich sei, auf dem Kaufgrundstück (in Form getrennter Wohnungseigentumseinheiten) zwei getrennte und voneinander unabhängige Gebäudeeinheiten zu errichten, sei von beiden Käuferinnen eine mündliche und verbindliche Kaufzusage im September 2006 für das Grundstück erteilt worden. Erst nach diesem Zeitpunkt - sohin nach mündlichem Kaufvertrag über das Grundstück ***16*** KG ***41*** – habe die Planung und Auftragsvergabe durch die Beschwerdeführerin zur Errichtung eines Gebäudes begonnen.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages im September 2006 (und auch danach) habe keinerlei Verbindung zwischen der Verkäuferin Magistra ***40*** und ***23*** bestanden. Es sei niemals in der Intention der Verkäuferin Magistra ***40*** gelegen gewesen, die Bebauung des Grundstückes zu planen oder zu organisieren. Dementsprechend habe überhaupt keine Vorplanung für die Bebauung des Grundstückes existiert und zwar weder durch die Verkäuferin selbst, noch durch ***23*** noch durch andere Organisationen.

Tatsächlich sei die zeitliche Abfolge derart gewesen, dass die Beschwerdeführerin ein Grundstück gesucht, erworben und sodann eigenständig die Bebauung des Grundstückes völlig unabhängig vom Erwerbsvorgang des Grundstückes in Auftrag gegeben habe. Auch seien die Preisgestaltung und -vereinbarung zwischen der Bf. einerseits und der Grundstückseigentümerin bzw. der Werkvertragsnehmerin ***23*** andererseits in keinem wie immer gearteten Zusammenhang gestanden und habe die Bf. sowohl den Kaufpreis über das Grundstück selbstständig mit Magistra ***40*** und im Anschluss daran den Kaufpreis für das zu errichtende Gebäude mit dem Werkunternehmer ***23***, sohin völlig unabhängig voneinander, verhandelt und vereinbart.

Die belange Behörde übersehe auch bei der Behauptung, dass die Fixpreisvereinbarung eine Bauherreneigenschaft ausschließe, dass dies nur dann der Fall sein kann, wenn es sich bei diesem „Fixpreis“ um einen Fixpreis für Grundstück und Gebäude handeln würde. Genau dies sei hier nicht der Fall. Der Werkvertrag über das Bauobjekt sei völlig unabhängig und zeitlich nachfolgend dem Kaufvertrag über das Baugrundstück errichtet worden. Die Bf. habe auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss genommen. Die Bf. sei sowohl dem Werkunternehmer, als auch anderen Bauunternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen und habe selbstverständlich auch das volle finanzielle Risiko tragen müssen. Dies ergebe sich insbesondere auch daraus, dass für den Werkvertrag keine

Treuhandvereinbarung abgeschlossen worden sei, welche - zum Ausschluss des Risikos der Beschwerdeführerin als Voraussetzung i.S.d. Bauträgervertragsgesetzes auch einen gewissen Baufortschritt gewährleisten müsste, sondern, dass für die Finanzierbarkeit des Werklohnes eine Bankgarantie von der Bf. vorgelegt worden sei.

Auch für die Genehmigung der Stadt Wels, dass Baufahrzeuge zu den Baustellen zufahren dürfen, hätten die Bf. bzw. Frau ***24*** persönlich gesorgt.

Beweis: Vernehmung ***24***, Vernehmung Bf., Aktenvermerk der Stadt Wels vom 26.02.2008

Dem entgegen sei für die Abwicklung des Liegenschafts Kaufvertrages zwischen den Vertragsparteien, und zwar Frau Magistra ***40*** als Verkäuferin einerseits und der Bf. und Frau ***24*** als Käuferinnen andererseits die Kaufpreiszahlung durch eine Treuhandtschaft im Rahmen der Treuhandrevision der Rechtsanwaltskammer Oberösterreich abgewickelt worden, die Kaufpreise am 21.11.2007 an das Trauhandkonto einbezahlt und nach Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen der Kaufpreis am 07.12.2007 an die Verkäuferin ausbezahlt worden.

Die Auswahl und Beauftragung der Vertragsserrichterin sei durch die Bf. selbst erfolgt und es sei nicht, wie bei „Projekten“ üblich, ein von den Unternehmern vorgeschlagener Vertragsserrichter ausgewählt wurde. Die Vertragsserrichterin sei der Käuferin und Auftraggeberin ***24*** aus deren unmittelbar vorangegangenen Scheidungsverfahren bekannt gewesen. Der Verlauf dieses Scheidungsverfahrens und die Notwendigkeit der Schaffung neuen Wohnraumes seien auch ausschlaggebend für die zeitliche Abfolge gewesen, weil die beiden Käuferinnen erst nach konkreter Planung in der Lage waren, ein Nutzwertgutachten in Auftrag zu geben und einen Wohnungseigentumsvertrag zu errichten. Dies habe daher gemeinsam erfolgen müssen.

Der Zeitpunkt der Verschriftlichung der Kaufvereinbarung über das Grundstück durch den Kaufvertrag vom 22.11.2007 ändere nichts daran, dass die Kaufvereinbarung bereits im September 2007 von allen drei Vertragsparteien (***35*** / ***34*** / ***33***) getroffen worden sei und dass zu diesem Zeitpunkt kein Vorhaben zur Bebauung dieses Grundstückes bestanden habe, sondern dieses erst nach Kauf des Grundstückes von der Bf. in Auftrag gegeben worden sei.

Beweis: Vernehmung Bf., Vernehmung ***24***, Vernehmung Magistra ***40***, ***42***

Hinzu komme, dass die Bf. auch die Finanzierung des Bauvorhabens eigenständig organisiert habe, so auch selbst Anträge beim Amt der OÖ Landesregierung auf Gewährung von Förderungsmitteln für die Errichtung eines Eigenheimes einbrachte.

Beweis: Antrag auf Gewährung von Förderungsmitteln, eingelangt beim Amt der OÖ Landesregierung am 05.02.2008

Es werde daher der Antrag wiederholt, der Beschwerde Folge zu geben.

Die Bf. legte dazu folgende **Beilagen** vor:

19.1. Aktenvermerk der Stadt Wels, Abteilung Verkehrsrecht vom **26.02.2008** betreffend Frau ***25*** und ***24*** (Genehmigung für die Zufahrt von Baufahrzeugen für die Dauer der Bauarbeiten)

[...]

19.2. Antrag der Bf. auf Gewährung von **Förderungsmitteln betreffend die Errichtung eines Eigenheimes** an das Amt der Oberösterreichischen Landesregierung vom **03.02.2008**, bei diesem eingelangt am 05.02.2008.

19.3. Zustimmung zum vorzeitigen Baubeginn des Amtes der Oberösterreichischen Landesregierung vom 07.02.2008 nach § 27 Abs. 2 OÖ WFG 1993 betreffend die Bf.

19.4. Schreiben der Bf. an das Amt der Oberösterreichischen Landesregierung vom **05.03.2008** betreffend **Wohnbauförderung**.

19.5. Schreiben des oberösterreichischen Energiesparverbandes an die Bf. als Förderwerberin vom **18.03.2008** betreffend erhöhte Wohnbauförderung für energiesparende Bauweise.

19.6. Schreiben des oberösterreichischen Energiesparverbandes an das Amt der Oberösterreichischen Landesregierung („Zertifikat“) vom **18.03.2008** betreffend erhöhte Wohnbauförderung für energiesparende Bauweise, in welchem die Bf. als Bauwerberin angeführt wird.

19.7. Förderzusage des Amtes der Oberösterreichischen Landesregierung an die Bf. betreffend die Errichtung eines Niedrigstenergiehauses vom **01.08.2008**.

20. Mit Beschluss vom 10.02.2020 wurde Mag^a. ***28***, ***29***, als **Auskunftsperson** unter näher ausgeführtem Verweis auf die Bauplatzbewilligung der Stadt Wels vom 13.12.2005 und den Kaufvertrag vom 22.11.2007 aufgetragen, folgende Fragen zu beantworten:

1) Bauplatzbewilligung der Stadt Wels vom 13.12.2005

- Von wem ging die Initiative zu dieser Bauplatzbewilligung aus?

- Warum wurde eine Bauplatzbewilligung erwirkt?
- Hatten Sie zu diesem Zeitpunkt die Absicht auf Ihrer damaligen Liegenschaft selbst Häuser zu bauen?
- Wann haben Sie mit der Firma ***23***, ***43*** Kontakt aufgenommen?
- Welche Rolle nahm die Firma ***23***, ***44*** bei der Vermarktung und Vermittlung des Grundstückes ***16*** aus der EZ ***30*** KG ***31*** ein?

2) Kaufvertrag vom 22.11.2007

- Wie und nach welchen Bedingungen wurden Kaufinteressenten für das Grundstück ***16*** aus der EZ ***30*** KG ***31*** gesucht?
- Welche Rolle nahm die Firma ***23***, ***44*** bei der Vermittlung von Kaufinteressenten ein?
- Wie erfolgte Ihrerseits die Kontaktaufnahme mit den Käuferinnen?
- Wie und auf wessen Initiative erfolgte die Festlegung der Miteigentumsanteile?
- Auf wessen Initiative erfolgte die Planung der Wohnungseigentumseinheiten top1 bzw. top 2?
- Was stand einer Teilung des Grundstückes ***16*** aus der EZ ***30*** KG ***31*** entgegen?
-

21. Mit Schreiben vom 28.02.2020, eingelangt am 06.03.2020, beantwortete Mag^a.

28, ***29***, die im Beschluss vom 10.02.2020 an sie gestellten Fragen wie folgt:

Ad Pkt 1:

Von wem ging die Initiative zu dieser Bauplatzbewilligung aus?

*Von meinem Vater, Herrn KR ***45****

Warum wurde eine Bauplatzbewilligung erwirkt?

Mein Vater wollte mir einen Bauplatz schenken.

Hatten Sie zu diesem Zeitpunkt die Absicht auf ihrer damaligen Liegenschaft selbst Häuser zu bauen?

Nein

Wann haben sie mit der Firma ***23, ***46*** Kontakt aufgenommen?***

Ich habe nie Kontakt mit dieser Firma aufgenommen.

Welche Rolle nahm die Firma *23***, ***46*** bei der Vermarktung und Vermittlung des Grundstückes ***16*** aus der EZ ***30*** KG ***31*** ein?**

*Die Firma ***27*** übernahm dabei keine Rolle.*

Ad Pkt. 2:

Wie und nach welchen Bedingungen wurden Kaufinteressenten für das Grundstück *16*** aus EZ ***30*** KG ***31*** gesucht?**

Ich habe dafür in den oberösterreichischen Nachrichten inseriert.

Welche Rolle nahm die Firma *23***, ***58*** bei der Vermittlung von Kaufinteressenten ein?**

*Die Firma ***27*** nahm dabei keine Rolle ein.*

Wie erfolgte Ihrerseits die Kontaktaufnahme mit den Käuferinnen?

*Der Erstkontakt erfolgte durch Frau ***47*** über dritte im Umfeld des Grundstücks.*

Wie und auf wessen Initiative erfolgte die Festlegung der Miteigentumsanteile?

Weiß ich nicht.

Auf wessen Initiative erfolgte die Planung der Wohnungseigentumseinheiten top1 bzw. top2?

Weiß ich nicht.

Was stand einer Teilung des Grundstückes *16*** aus EZ ***30*** KG ***31*** entgegen?**

Hier habe ich keine Ahnung, damit habe ich mich nicht befasst.

22. Mit Beschluss vom 10.03.2020 wurden der belangten Behörde die Stellungnahme der Bf. vom 06.08.2019 sowie die Stellungnahme der Auskunftsperson vom 28.02.2020 zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit gegeben, zum Ermittlungsstand des Verwaltungsgerichtes eine Stellungnahme abzugeben. Weiters wurde der belangten Behörde aufgetragen, die Bauakten der Stadt Wels zu dem Bauprojekt beizuschaffen.

23. Mit E-Mail vom 30.03.2020 ersuchte die belangte Behörde unter Bezugnahme auf den Beschluss vom 10.03.2020 um **Verlängerung der in diesem Beschluss gesetzten Frist** im Sinne der Änderungen der BAO (§ 323c und § 323d BAO).

24. Die belangte Behörde wurde mit **E-Mail vom 30.03.2020** darauf hingewiesen, dass eine explizite Verlängerung der Frist nicht notwendig sei, da die Frist nach § 323c Abs. 1 BAO unterbrochen sei und ab 1.5.2020 neu zu laufen beginne.

25. Mit **Stellungnahme der belangten Behörde vom 24.06.2020** brachte die belangte Behörde im Wesentlichen wie folgt vor:

(...) „Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Diese Voraussetzung liegt ua. in den Fällen regelmäßig vor, in denen der Erwerber spätestens mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ einer Bebauung gegenüber der Veräußerer Seite nicht mehr frei war, und - bei einer Personenmehrheit auf der Veräußererseite - die auf der Veräußererseite auftretenden Personen auf Grund von Abreden bei der Veräußerung Zusammenarbeiten bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge (Übereignung des Grundstückes und Errichtung des Gebäudes) hinwirken. (...)

Im Fall einer dem Grundstückserwerb vorausgehenden Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen (vgl. VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219, 17.10.2001, 2001/16/0230, 21.3.2002, 2001/16/0429). Als Gegenleistung sind die prognostizierten Gesamtinvestitionskosten heranzuziehen, weil es stets darauf ankommt, zu welchen Leistungen sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl. VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

Für die Einbeziehung der Baukosten ist überdies wesentlich, dass der Grundstückserwerber durch ein Vertragsgeflecht und durch die Vorplanung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisator vorgegebenes Gebäude gebunden ist. Zwischen dem Erwerb des Gebäudes und dem Erwerb des Grundstückes muss überdies eine finale Verknüpfung in der Weise gegeben sein, dass aufgrund des engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhanges ein einheitlicher Vorgang gegeben ist. Im Konkreten ist entscheidend, dass die Grundstückserwerber mit ihren Verträgen in ein Vertragsgeflecht einbezogen waren, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet war, den Erwerbern ein bebautes Grundstück zu verschaffen (vgl. VwGH 24.5.1971, 1251/69).“ (...)

„Aufgrund der durchgeführten Ermittlungen ergab sich das Bild, dass im gegenständlichen Sachverhalt die Grundstückserwerberinnen mit ihren Verträgen in ein Vertragsgeflecht

einbezogen waren, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet war, den Käuferinnen ein bebautes Grundstück zu verschaffen.

*Insbesondere durch die zeitliche Abfolge der Verträge (zuerst Werkvertrag betreffend Haus vom 16.10.2007 und erst dann Grundstückskauf vom 22.11.2007) wurde sichergestellt, dass nur jene Käufer zum Erwerb zugelassen werden, die das Konzept des Bauvorhabens (ein Haus der Firma ****27****) akzeptieren. Mit Kaufvertrag vom 22.11.2007 wurden Miteigentumsanteile erworben, nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das gemeinsame Grundstück verfügen. Bei Vorhandensein einer Miteigentümerschaft kann niemand Bauherr nur über eine einzelne Wohnung sein.*

*Frau ****33**** hat gegenüber dem Prüfer des Finanzamtes im Jahr 2013 angegeben (vgl. Aktenvermerk vom 10.07.2013), dass sie vom Grundstück über „7 Ecken“ erfahren habe. Sie habe das Grundstück besichtigt bzw. ist dann infolge zur Fa. ****27**** gegangen und habe dort deponiert, dass ihr das Grundstück gefalle - allerdings sei es ihr zu groß gewesen und die Fa. ****27**** wüsste vielleicht jemanden, der ebenfalls Interesse an einem Grundstücksanteil bzw. der Grundstückshälfte habe. Die Fa. ****27**** habe dann offensichtlich Frau ****55**** „gefunden“, welche sie zuvor nicht gekannt habe. Auf dem Grundstück wurden dann von der Fa. ****27**** 2 normale Einfamilienhäuser errichtet. Wenn nunmehr in den Stellungnahmen, jeweils vom 06.08.2019, seitens der Beschwerdeführer behauptet wird, dass es über Frau Mag. ****40**** zu einem Kontakt zwischen den beiden Kaufinteressentinnen, nämlich ****Bf1**** und ****24**** gekommen sei, und ferner angeführt wird, dass die von den Käuferinnen gepflogenen Erhebungen ergeben haben, dass es rechtlich und technisch möglich ist, auf dem Kaufgrundstück zwei getrennte und voneinander unabhängige Gebäudeeinheiten zu errichten, so stimmt das nicht überein mit den Aussagen von Frau ****33**** im Jahr 2013 und kann dem nicht gefolgt werden.*

Im Übrigen wird auf die bisherigen Ausführungen verwiesen. Das Finanzamt beantragt die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.“

Weiters legte die belangte Behörde folgende Unterlagen vor:

25.1. „Auszug Bauakt **34****“**

- Baubeginnsanzeige vom 15.02.2008 von ****23**** betreffend das Bauvorhaben, für welches Frau ****24**** die Baubewilligung erteilt worden war zu GZ ****48****
- Ansuchen um Baubewilligung an die Stadt Wels vom 20.01.2008 der Bauwerber Dr. ****25**** und ****24****. Planverfasser und Bauführer: ****23****
- Eingangsbestätigung des Vizebürgermeisters der Stadt Wels vom 22.01.2008 betreffend Baubewilligungsansuchen (Einfamilienhaus) von Dr. ****25**** zu GZ ****49****

25.2. Auszug Bauakt Bauplatzbewilligung vom 06.07.2005

- Antrag auf Bauplatzbewilligung vom 06.07.2005 der Grundeigentümer, ua. Mag. ***28*** (bei der Stadt Wels eingelangt am 20.09.2005)

25.3. Auszug Bauakt *34*** Anzeige Baubeendigung**

- Anzeige von Dr. ***25*** betreffend die Beendigung der Bauausführung (Fertigstellung) gem. § 42 OÖ BauO 1994 vom 30.01.2008 zu GZ ***50***

25.4. Auszug Bauakt *33*****

- Bescheid der Stadt Wels vom 25.11.2008 über die Zuweisung einer Orientierungsnummer (Hausnummer) betreffend das Einfamilienwohnhaus der Bauwerberin ***24*** zu GZ ***51***
- Kostenbescheid der Stadt Wels vom 25.11.2008 betreffend die Anzeige von ***24*** über die Beendigung der Bauausführung zu GZ ***52***
- Bescheid der Stadt Wels vom 04.07.2008 über Kenntnissnahme und Nichtuntersagung der Anzeige von ***24*** betreffend die Errichtung eines Carports zu GZ ***53***
- Bauanzeige an den Magistrat der Stadt Wels gem. § 25 Abs. 1 Z 3-14 OÖ BauO 1994 von ***24*** betreffend Carport, laut Eingangsstempel am 30.06.2008 eingelangt
- Eingangsbestätigung des Vizebürgermeisters der Stadt Wels vom 30.06.2008 betreffend Baubewilligungsansuchen (Carport) von ***24*** zu GZ ***54***

25.5. Baubeschreibung *33*****

- Baubeschreibung gem. § 29 Abs. 1 Z 3 OÖ BauO 1994 des Planverfassers ***23*** betreffend die Errichtung von zwei Einfamilienhäusern mit Garage, zu GZ BZ-BauR-1005-2008 am 31.01.2008 vom Magistrat der Stadt Wels genehmigt; Antragsteller Dr. ***25*** und ***24***, unterfertigt von ***24*** und Dr. ***25*** als Bauwerber, von ***23*** als Planverfasser und Bauführer und von Mag. ***35*** als Grundeigentümerin. Auf diesem Dokument findet sich unmittelbar oberhalb der Unterschriften der Vermerk: „***59***, am 06.12.2007“.

26. Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 10.3.2021:

Die beschwerdeführende Partei monierte die vermeintlich verspätete Stellungnahme der belangten Behörde und führte wie folgt aus:

„Die Behörde verweist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs, insbesondere zuletzt vom 21.03.2002, 2001/16/0429, der in der Begründung seiner Entscheidung ausführt, dass ein einheitlicher Erwerbsvorgang (Grundstück und Gebäude) dann der Fall ist, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur

Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof hat auch in Folgeerkenntnissen erwogen:

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 anzusehen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. August 2005, Zl. 2005/16/0104, sowie Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar, Rz 9 und 88b zu § 5 GrEStG, samt der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Die Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes bezog sich ausschließlich auf dieses!

*Die Verkäuferin des Grundstückes stand in keinerlei Kontakt zum Verkäufer des Gebäudes. Frau Mag. ***40*** (Punkt 21. des Beschlusses vom 10.02.2012) führte dazu eindeutig aus, dass sie weder Kontakt zum Verkäufer des Gebäudes, "****27****" hatte, noch jemals beabsichtigte, ein bebautes Grundstück zu veräußern. Sie war Eigentümerin mehrerer unbebauter Grundstücksflächen und hatte ausschließlich die Absicht, das hier verfahrensgegenständliche Grundstück zu verkaufen, weder Kontakt zum Verkäufer des Gebäudes und dementsprechend auch keinerlei Planungstätigkeiten entfaltet.*

*Wie schon mehrfach dargestellt, hat die Beschwerdeführerin bereits im September 2006 (mündlich) die Kaufvereinbarung über das Grundstück mit Frau Mag. ***40*** geschlossen und sich danach eigenständig und ohne Beteiligung der Grundstücksverkäuferin um die Bebauung des Grundstückes bemüht.*

Ein "Vertragsgeflecht", in welches die Grundstücksverkäuferin, die Errichterin des Gebäudes und die Beschwerdeführerin einbezogen waren, existierte zu keinem Zeitpunkt.

*Frau ***Bf1*** kaufte ein Grundstück und bebaute dieses im Anschluss daran. Zu keinem Zeitpunkt bestand in irgendeiner Form eine Beziehung oder Kommunikation zwischen Grundstücksverkäuferin und Verkäuferin des Gebäude.*

*Alleine die Beschwerdeführerin erteilte der Firma ***27*** den Auftrag, auf dem - ihr zu diesem Zeitpunkt auf Grund mündlicher Vereinbarung bereits gehörenden - Grundstück ein Gebäude zu errichten.*

*Entschieden bestritten wird nochmals, dass das Telefonat vom 10.07.2013, wie vom Prüfer des Finanzamtes dargestellt, verlaufen wäre, dazu wird auf den von Frau ***24*** unmittelbar*

*nach Beendigung dieses Telefonats angefertigten und bereits mit Schreiben vom 06.02.2014 vorgelegtem Aktenvermerk vom 10.07.2013 verwiesen. Es wird an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass dieses Schreiben der Beschwerdeführerin ***24*** in der Darstellung der Aktenlage des Beschlusses vom 10.02.2021 nicht erwähnt ist.*

Die Beschwerdeführerin beruft sich daher vorsichtsweise hiermit nochmals auf dieses Schreiben samt Beilagen!

*Beweis: wie bisher, insbesondere Schreiben der Beschwerdeführerin ***24*** vom 06.02.2014, samt Beilagen und Aktenvermerk der Beschwerdeführerin vom 10.07.2013.*

*Sämtliche Beweisanträge, insbesondere auf Vernehmung der Beschwerdeführerin und der Vernehmung von Frau ***24*** werden ausdrücklich aufrecht“*

27. Schreiben der *24*** vom 06.02.2014:**

„Sehr geehrte Damen und Herren !

*Ihrem Auftrag entsprechend werden die an meine Mandantin, Frau ***24***, gerichteten Fragen wie folgt beantwortet:*

Zu 1. Was wollten Sie erwerben? Worauf war ihr Erwerbsvorgang gerichtet?:

Ein Grundstück.

Zu 2. Wie haben Sie von der Erwerbsmöglichkeit erfahren?:

*Über eine Bekannte, die die Lage des Grundstückes kannte. Die Telefonnummer der Verkäuferin hat ***24*** persönlich über Befragen der Grundstücksnachbarin erfahren, bei welcher es sich zufällig um die Cousine der Verkäuferin handelte.*

Zu 3. Zu wem hatten Sie den ersten Kontakt hinsichtlich des Erwerbes?:

*Zur Verkäuferin Mag. ***40***.*

Zu 4. Wie haben Sie die Miteigentümerin gefunden? Wann und WO hatten Sie den ersten Kontakt? :

*Der erste Kontakt erfolgte telefonisch, vermutlich über Frau ***55***, nachdem diese erfahren hatte, dass Frau ***33*** sich ebenfalls für das Grundstück interessierte. Frau ***55*** hat davon über die Verkäuferin Mag. ***40*** erfahren. Der erste Kontakt fand im September 2007 statt.*

Zu 5. Haben Sie zusammen mit der Miteigentümerin einen Beschluss hinsichtlich des Liegenschaftserwerbes bzw. der Errichtung des Bauwerkes

gefasst? Wenn ja, bitte um Vorlage einer Kopie.:

*Nach persönlichem Kennenlernen und Vorstellbarkeit einer Nachbarschaft haben ***24*** und ***55*** gemeinsam einen Vermessungstechniker aus dem Bekanntenkreis von Frau ***55*** mit der Prüfung beauftragt, ob sich dieses Grundstück für die Errichtung zwei alleinstehender Familienhäuser eignen würde. Nachdem dies bejaht wurde, entschlossen sich die Käuferinnen zum Kauf und sagten dies der Verkäuferin Mag. ***40*** zu dem von dieser verlangten Kaufpreis mündlich zu.*

Stellungnahme zum Aktenvermerk vom 10.07.2013:

*Die angeführten Feststellungen entsprechen nicht den Angaben von Frau ***24***, diesbezüglich wird auf den am 10.07.2013 von Frau ***24*** verfassten handschriftlichen Aktenvermerk verwiesen, insbesondere:*

*„Ich habe dieses Grundstück gefunden und wollte dann mit Firma ***27*** ein Haus errichten. Frau ***55*** suchte zeitgleich ein Grundstück und wurde ebenfalls fündig, nur teilte man (***57*** - Mag. ***40***) ihr mit, es gäbe schon eine Interessentin. Über die Eigentümerin haben wir uns dann kennen gelernt und gemeinsam beim Anwalt das Grundstück gekauft.“*

Ergänzung:

*Der Auftrag an ***27*** erfolgte nach Kauf (mündliche Vereinbarung) der Liegenschaft aufgrund der Zusage von ***27***, ein Gebäude entsprechend den Vorgaben von Frau ***24*** (Zeitungsausschnitt) zu errichten und völlig unabhängig vom Auftrag ***55***.“*

Beigelegt war ein undatierter Zeitungsausschnitt, sowie folgender Aktenvermerk vom Mi. 10.07. (Jahr nicht angeführt):

[...]

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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.

§ 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.

§ 115 BAO idF BGBl 194/1961 lautet: *"(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.*

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen."

Erwägungen

Strittig ist, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen durfte, dass der beschwerdeführenden Partei im vorliegenden Fall die behauptete Bauherreneigenschaft nicht zukommt und in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten des im Miteigentum stehenden 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 (oder Wohnung) anzunehmen, auch wenn über die Herstellung des Gebäudes (bzw. der Wohnung) ein gesonderter Vertrag geschlossen wird (vgl. VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014). Es ist nicht entscheidend, 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.

Zum Antrag der beschwerdeführenden Partei, die Miteigentümerin und einen informierten Vertreter der Fa. ****27**** einzuvernehmen wird bemerkt: In Beweisanträgen sind das

Beweismittel, das Beweisthema und im Falle von Zeugen auch deren Adresse anzugeben (VwGH 23. 1. 2020, Ra 2019/15/0099). Wird ein Beweisthema nicht genannt, so ist die Abgabenbehörde zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet (VwGH 29. 3. 2017, Ra 2016/15/0023). Im gegenständlichen Fall wurde nicht dargelegt, zu welchen Themen die Miteigenümerin und der informierte Vertreter der Fa. ***27*** noch befragt werden soll, somit war diesem Beweisantrag nicht zu folgen. Bezüglich des informierten Vertreters der Fa. ***27*** wurde keine ladungsfähige Adresse angegeben. Auch erhellte die beschwerdeführende Partei nicht, warum ihre Einvernahme beantragt wurde, hatte sie doch im bisherigen Verfahren ausreichend und umfassenden Gelegenheit, ihren Standpunkt darzulegen.

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).

Der vorliegende Werkvertrag wurde vor Abschluss des schriftlichen Kaufvertrages über das Grundstück abgeschlossen. Der Abschluss eines mündlichen Kaufvertrages über das unbebaute Grundstück wurde zwar behauptet, jedoch in keiner Weise konkretisiert. Die Erwerberin hat einen bestimmten Haustyp (***26*** 9,8m x 8,5m) erworben und ihr wurde lediglich das Recht zur einmaligen Planänderung des Einreichplanes eingeräumt. Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern können den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss der Eigentümergemeinschaft nicht ersetzen (VwGH 17.12.1998, 98/16/0187). Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen (VwGH 29.07.2004, 2003/16/0135; VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; u.a.). Ein derartiger gemeinsamer Beschluss der Miteigentümer ist weder aus dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, noch auf Grund der Aktenlage erkennbar.

Nach Ansicht des Gerichtes ist die Bauherreneigenschaft des Grundstückserwerbers schon aus diesem Grund nicht gegeben. Im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes durch die beschwerdeführende Partei war die Planung soweit gediehen, dass in wirtschaftlicher

Betrachtungsweise der Erwerbswille nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf das fertig geplante Haus gerichtet war.

Baurisiko

Nach dem vorliegenden Werkvertrag oblag die Beaufsichtigung der ausführenden Firmen für die Einhaltung des vertraglich vereinbarten Baufortschrittes der ***56***. Im Werkvertrag ausdrücklich festgehalten ist, dass die ***23*** als Generalunternehmerin anzusehen ist. Zudem würde die Auftragnehmerin (***27***) berechtigt, Teilaufträge konzessionierte Subfirmen zu vergeben, ohne die gesonderte Zustimmung des Auftraggebers (beschwerdeführende Partei) einzuholen.

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 im Werkvertrag der ***27*** eingeräumten Befugnisse als Generalunternehmer sprechen eindeutig dafür, dass die Grundstückserwerberin kein Baurisiko übernommen hat.

Finanzielles Risiko

Abgesehen davon, wurde im Werkvertrag für das Haus ausdrücklich ein Fixpreis vereinbart. Dies stellt ein wesentliches Indiz dar, das gegen die Tragung des finanziellen Risikos und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei spricht (vgl. VwGH 13.05.2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 uva.).

Der Umstand, dass die beschwerdeführende Partei in ein vorgegebenes Bauprojekt eingebunden und damit nicht Bauherr des in Rede stehenden Miteigentumobjektes war, ist erst im Zuge der Ermittlungen durch die belangte Behörde hervorgekommen, sodass sich die vom Urkundenverfasser für die beschwerdeführende Partei erfolgte Selbstberechnung sich 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. 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.

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde erweist sich als schlüssig und der angefochtene Bescheid erweist sich somit als rechtmäßig. Auf die zutreffenden Ausführungen der belangten Behörden im verwaltungsbehördlichen Verfahren wird verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des 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 7. Oktober 2021