

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. Februar 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 23. Jänner 2019 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2017, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Kaufanbot

Am 18.05.2017 stellten der Beschwerdeführer (kurz: Bf) und seine Ehegattin (kurz: 'die Käufer') ein Kaufanbot zum Abschluss eines Kaufvertrages, welches laut Angaben des Bf im Mai 2017 angenommen wurde.

Gegenstand des Kaufanbotes war ein Bauplatz mit einer Fläche von 286,27 m², der Bauparzelle in PLZ ML, Gasse-1, KG-X ML, EZ-2, Gst-Y. Um einen Kaufpreis von € 127.000 sollte der Kauf zu folgenden Bedingungen erfolgen:

“Die Käufer beabsichtigen den Bauplatz käuflich zu erwerben. Die Fertigstellung des Bauvorhabens im jeweils bestelltem Ausmaß sollte bis ca. Mitte 2018 erfolgen.

Die jeweilige Grundstücksfläche ist dem beiliegenden Lageplanentwurf zu entnehmen, jedoch sind Flächenänderungen +/- 3% möglich, da die Teilung durch den Geometer noch nicht erfolgt ist.

Der/Die Käufer/in verpflichtet sich hiermit, mit dem zukünftigen Eigentümer des neu zu schaffenden Grundstückes Wohnungseigentum zu begründen.“

Pkt. III lautet auszugsweise:

“..... Das Kaufanbot behält seine Gültigkeit nur in Verbindung mit der Unterzeichnung des Hausbau- & Planungsauftrages.“

Kaufvertrag, Selbstberechnung

Am 17.07.2017 unterzeichneten die Käufer mit der M-GmbH, FN-m, (in der Folge kurz: M-GmbH) als Verkäuferin, einen Kaufvertrag über die Liegenschaftshälfte in der KG-X ML.

Kaufgegenstand war die Hälfte am Grundstück EZ-2, Gst-Y, mit einer Gesamtfläche von 572 m², und der damaligen Liegenschaftsadresse Gasse-1. Liegenschaftseigentümer je zur Hälfte war zum einen die M-GmbH und zum anderen Herr K (in der Folge kurz: Herr K; siehe Kaufvertrag VP “I. Grundbuchstand”).

Als Kaufpreis wurde ein Betrag von € 127.000 vereinbart. Die Käufer erwarben damit je ¼ Anteile an der Liegenschaft. Der Vertragsgegenstand war im beiliegenden Plan schwarz umrandet mit der Anmerkung “HAUS 1” dargestellt und hatte die Bezeichnung “Bauplatz 1” mit einer Fläche von ca. 286,27 m² (siehe Kaufvertrag VP “II. Kauf” und Planbeilage).

Vertragspunkt “VI. Benützungsvereinbarung, Wohnungseigentum” hatte folgenden Wortlaut:

“Die Vertragsteile treffen betreffend die vertragsgegenständliche Liegenschaft folgende Benützungsvereinbarung:

Die Vertragsteile vereinbaren, dass den Käufern am im beiliegendem Plan schwarz umrandet mit der Anmerkung „Haus 1“ eingezeichneten Fläche das alleinige Benützungsrecht sowie die alleinige Erhaltungspflicht zugewiesen wird, während dies hinsichtlich der restlichen Fläche allein für die anderen Miteigentümer gilt.

Die Käufer erklären ihr ausdrückliches unwiderrufliches Einverständnis, dass der Kaufgegenstand für die Führung von Kanal-, Wasser-, und Stromleitungen, sowie für Leitungen für Telefon zugunsten der jeweiligen Eigentümer der Fläche mit der Anmerkung „Haus 2“ benützt werden darf, dies allerdings nur für die erstmaligen Verlegungen dieser Leitungen im Zuge der Bauführung des benachbarten Hauses.

Die Vertragsteile verpflichten sich nach Vorliegen eines entsprechenden Nutzwertgutachtens ob der verkaufsgegenständlichen Grundstückshälfte unverzüglich einen Wohnungseigentumsvertrag in diesem Sinne abzuschließen.

Die Vertragsteile vereinbaren daher, ob der gesamten Liegenschaft die Übertragung der Anmerkung der Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum für die Käufer von der Verkäuferin an Haus 1. Die Käufer erklären ihre Bereitschaft auch für den Fall der früheren Einverleibung ihres Miteigentumsrechtes, zugunsten weiterer Miteigentümer der Anmerkung der Einräumung des zugesagten Wohnungseigentumsrechtes gemäß § 40 Absatz 2 Wohnungseigentumsgesetz 2002, zuzustimmen.

Die Käufer werden eingehend darüber belehrt, dass die Einverleibung des Wohnungseigentumsrechtes erst nach Bewilligung sämtlicher Baupläne, endgültiger Nutzwertfestsetzung und allseitiger Unterfertigung des Wohnungseigentumsvertrages erfolgen kann.

Im Zug der Wohnungseigentumsbegründung werden die in diesem Vertrag vorläufig festgesetzten ideellen Liegenschaftsanteile entsprechend der endgültigen Nutzwertfeststellung unentgeltlich berichtigt, also ohne dass hierfür eine zusätzliche Verrechnung bzw. Kaufpreisberichtigung erfolgt.

Für den Fall, dass ein Käufer bei Berichtigung seines Miteigentumsanteiles ideelle Liegenschaftsanteile abgeben muss, leistet er dafür Gewähr, dass diese abzutretenden Anteile spätestens zum Zeitpunkt der Abtretung - dies wird gleichzeitig mit der Begründung von Wohnungseigentum sein - lastenfrei sind bzw. lastenfrei gestellt werden. Diese Käufer werden daher auf eigene Rechnung dafür Sorge tragen müssen, dass allfällige Pfandrechte entsprechend eingeschränkt werden.

Jeder Vertragsteil ist verpflichtet, seine Rechtsnachfolger auf die Bestimmungen dieses Vertrages aufmerksam zu machen und ihnen alle Bedingungen und Verpflichtungen ausdrücklich zu überbinden und diese wiederum zu verpflichten, ihre Verbindlichkeiten auf alle weiteren Rechtsnachfolger zu übertragen. Alle Abänderungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform. Die Vertragsteile verpflichten sich, für den Fall der Weiterveräußerung ihrer Miteigentumsanteile dem Urkundenverfasser unverzüglich Mitteilung zu machen.

Es wird wechselseitig unwiderruflich auf die Einbringung einer Teilungsklage verzichtet.“

Die Grunderwerbsteuer wurde vom vertragserrichtenden Rechtsanwalt vom Kaufpreis laut Vertrag entsprechend dem erworbenen Anteil selbst berechnet.

Prüfung

Das Finanzamt nahm eine Überprüfung der Erwerbsvorgänge an der Liegenschaft vor.

Die Prüferin stellte dabei fest, dass die Liegenschaft Gasse-1/Ecke-R-Straße am 21.02.2017 auf der Immobilienplattform www.willhaben.at von der Fa. Haus-GmbH, FN-b (in der Folge kurz: Haus-GmbH), Kontaktperson Hr. P, beworben wurde. Mit *“Fixpreisgarantie“* wurde ein Einfamilienhaus auf einer Grundfläche von 293 m² und einer Wohnfläche von 122 m² angeboten. Unter der Überschrift *“Beschreibung“* war ergänzend ausgeführt: *“Es werden zwei freistehende Einfamilienhäuser in Baumeisterqualität auf je ca. 293 m² ebenen Eigengrund errichtet. Mitplanung möglich und erwünscht!“*

Die Erhebungen haben weiters ergeben, dass die Käufer am 13.09.2017 die zuständige Baubehörde um baubehördliche Bewilligung für die Errichtung eines Einfamilienhauses laut Einreichplan ersuchten. Als Planverfasser zeichnete die F-GmbH, FN-d (in der Folge kurz: F-GmbH), als Grundeigentümer waren die Käufer und Herr K angeführt. Am 08.11.2017 wurde die Baubewilligung erteilt.

Am 08.11.2017 unterfertigen die Käufer das Angebot Nr. 5225423 über den Bau eines Vario-Hauses der Type 84 m² an die Haus-GmbH mit dem Lizenzpartner F-GmbH. Kontaktperson bzw. Berater war Hr. P.

Am 24.11.2017 schlossen die Käufer mit der Haus-GmbH einen Planungs- und Hausbauauftrag über den Haustyp Vario mit Pultdach, *“Abmessung/Verb.Fl. 84,08 m²“*, teilweise fertig, entsprechend dem Angebot Nr. 5225423 um € 266.796,00 ab.

Im Zuge der Erhebungen übermittelte der Bf ein Angebot Garagentorcenter Fladischer, ein Angebot Held & Francke (Div. Arbeiten im Gesamtbetrag von € 6.504,00 inkl. USt), eine Auftragsbestätigung Leitl über eine Fertiggarage, ein Auftragsprotokoll Katzbeck über ein Fenster (€ 999,10 netto) und Fensterzubehör (Gesamtbetrag € 2.323,37 inkl. USt), den Einreichplan (Deckblatt) und das Kaufangebot.

Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass Erwerbsgegenstand ein bebautes Grundstück gewesen sei, weshalb die Kosten für das Haus laut Planungs- und Hausbauauftrag in Höhe von € 266.796,00 zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zählen würden.

Angefochtener Bescheid

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Prüferin an und setzte die Grunderwerbsteuer, entsprechend dem erworbenen Anteil, unter Anrechnung des selbstberechneten Betrages fest.

Beschwerde

Innerhalb offener Frist brachte der Bf Beschwerde ein und begründete dies folgt:

“Die Grunderwerbsteuer auf den Erwerb der Liegenschaft aufgrund des Kaufvertrages vom 17. Juli 2017 ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG vom Kaufpreis festzusetzen, somit von EUR 127.000,00 bzw. anteilig von EUR 63.500,00.

Ich verweise diesbezüglich auch auf die Fragenbeantwortung vom 7. August 2018 sowie die übermittelten Unterlagen.

Hinsichtlich der vom Finanzamt im Bescheid getroffenen Annahmen verweise ich auf folgende Unterlagen und Tatsachen:

- Es stimmt, dass das Kaufangebot einen Hinweis auf die Gültigkeit nur in Verbindung mit der Unterzeichnung des Hausbau- und Planungsauftrages enthält - explizit ohne Angabe einer näheren Verpflichtung (Umfang des Auftrages, zeitliche Bindung, durchführende Professionisten).*
- Das am 18. Mai 2017 unterfertigte Kaufangebot bezieht sich auf einen Bauplatz. Der Kaufvertrag für den Bauplatz wurde am 17. Juli 2017 unterfertigt und beinhaltet keinerlei weiterführende Verpflichtungen zur Planung oder Bauausführung. Bis zu diesem Tag wurde von uns weder ein Planungs- noch ein Bauauftrag erteilt. Das heißt, das Kaufangebot hat auch seine Gültigkeit behalten, obwohl bei Unterfertigung des Grundstückskaufvertrages und in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang noch kein Bau- und Planungsauftrag vergeben worden sind. Es liegt kein einheitlicher Erwerbsvorgang vor.*
- Außerdem wird darauf hingewiesen, dass sich die Skizze im Kaufangebot und auch im Kaufvertrag auf Käufer bezieht, mit denen ein Kaufvertrag und die grundbücherliche Eintragung rückabgewickelt werden mussten (vgl. im Angebot Haus 1 - „H“). Was diese Käufer zum damaligen Zeitpunkt beabsichtigt haben oder nicht, entzieht sich unserer Kenntnis. Daraus kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass meine Ehegattin und ich beabsichtigt haben, ein Grundstück mit Haus zu erwerben, wenn wir lediglich einen Grundstücksanteil gekauft haben.*
- Wir können nicht verstehen, woher die Abgabenbehörde ableitet, dass die Firma F „ein Baumeisterhaus verbunden mit Liegenschaftsanteilen“ angeboten hat und verweisen auf das Angebot Nr. 5225423 vom 08. November 2017-dieses Angebot bezieht sich auf den Hausbau, Liegenschaftsanteile konnten mit diesem nicht mehr angeboten werden, da wir zu diesem Zeitpunkt bereits grundbücherliche Eigentümer waren.*

Conclusio: Wir waren ab Unterfertigung des Kaufvertrages per 17. Juli 2017 rechtlich Eigentümer der Liegenschaftsanteile und bis zum 24. November 2017 hatten wir ggü der Firma

F Haus keinerlei Verpflichtungen. Die Unterfertigung des Kaufvertrages war für uns der Startzeitpunkt für die HausPlanung und Auswahl der Professionisten.

In der Zeit zwischen Mai 2017 und 8. November 2017 haben wir mit verschiedenen Bauunternehmen und Fertigteilhaus-Herstellern zahlreiche Informationsgespräche geführt, insbesondere auch Besichtigungen (zB „Blaue Lagune“) vorgenommen. Wie schon in der Vorbeantwortung erwähnt, wollten wir ein Vollholz-Massivhaus bauen. Dies war leider finanziell für uns nicht durchführbar. Die alternativen Baufirmen haben uns leider abgesagt (u.a. Distanz zu weit, Auftragsbücher übervoll, Baustart erst ab Herbst 2018 möglich)

Abschließend möchte ich noch auf die Anmerkung zur Übermittlung des Kaufvertrages an das Finanzamt eingehen: Die Selbstberechnung der GrESt erfolgte wie angeführt durch den Vertragserrichter. Unserem Verständnis nach ist vorgesehen, dass der Parteienvertreter die Abgabenerklärung elektronisch übermittelt und dem Finanzamt dabei mittels Bekanntgabe eines Zugriffscode die Einsichtnahme in das Urkundenarchiv einräumt, vgl. § 10 Abs. 2 sowie § 13 Abs. 1 GrEStG. Wir gehen davon aus, dass Rechtsanwalt Mag-T diesen Code im Rahmen der Selbstberechnungserklärung ordnungsgemäß übermittelt hat und dem Finanzamt der Inhalt des Kaufvertrages daher bereits seit diesem Zeitpunkt vorgelegen ist.“

Beschwerdevorentscheidung

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung ab und führte in der Begründung aus:

“Gemäß § 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, sofern sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer ist gern. § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gem § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Nach der langjährigen VwGH-Judikatur ist unter der Gegenleistung auch alles zu verstehen, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss.

Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Es ist zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstücks der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird.

Ein Grundstück wird im Allgemeinen in dem Zustand veräußert, in dem es sich im Zeitpunkt der Veräußerung befindet. Der VwGH hat jedoch in ständiger und umfangreicher Rechtsprechung dargetan, dass für die abgabenrechtliche Beurteilung der Zustand des Grundstückes

maßgebend ist, in dem dieses erworben werden soll, das heißt in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Ergibt sich aus weiteren Vereinbarungen, die mit dem Verpflichtungsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrages unbebaute Grundstück in bebaute Zustand erhält, bezieht sich der Grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Rechtsvorgang. Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Leistungen, die aufgrund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages zu erbringen sind, sind in die Gegenleistung dann einzubeziehen, wenn die Leistung des Dritten dazu führen soll, das Grundstück in dem Zustand zu versetzen, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Der für den Umfang der Gegenleistung maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorganges wird nicht nur bestimmt durch das den Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäft selbst, sondern auch durch die mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichem oder zumindest objektiv sachlichem Zusammenhang stehenden Vereinbarungen, die insgesamt zu dem Erfolg führen, dass der Erwerber das Grundstück in bebaute Zustand erhält.

Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Ein einheitlicher Erwerbsvorgang ist auch dann gegeben, wenn auf der Veräußerseite mehrere Personen auf Grund eines abgestimmten Verhaltens auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken und diese zur Veränderung des körperlichen Zustands des Grundstücks verpflichtet sind.

Ist der Grundstückserwerber - bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses - aufgrund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem arbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, so ist ein Kauf mit- zusammen herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden und auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespalten wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt. Die rechtliche Trennung von Kaufvertrag (Grundstück) und Werkvertrag (Gebäude) ist somit kein geeignetes Mittel, die Grunderwerbsteuerpflicht zu vermeiden. Wesentlich ist, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält.

Dies ist dann der Fall, wenn dem Grundstückserwerber auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten

Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt. Die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Im gegenständlichen Fall wird auch schon im Kaufanbot auf den Lageplanentwurf verwiesen und enthält auch der Kaufvertrag den Plan über das Projekt (Bauvorhaben) Gasse-1, PLZ ML. Überdies wurde auf „willhaben.at“ angeboten: „ML, provisionsfrei, Topruhelage, zentrumsnah, Baumeisterhaus mit Vollkeller, belagsfertig, Mitplanung möglich und erwünscht, Fixpreisgarantie“ mit dem Objektstandort „PLZ ML, Gasse-1“. Vom Vermittler des entsprechenden Werkvertrages zur Errichtung eines Fertighauses wurde gleichzeitig ein geeignetes aufgeschlossenes Grundstück angeboten, woraus sich ergibt, dass zwischen dem Erwerb des Fertighauses und des für die Aufstellung des Fertighauses geeigneten Grundstückes ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang bestand Gegenstand war somit das mit dem bestimmten Fertighaus bebaute Grundstück. Der Erwerb des Fertighauses und der Erwerb des Grundstückes standen in einem derart engen sachlichen Zusammenhang, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben ist.

Der Erwerber ließ sich in ein bestimmtes Bebauungskonzept einbinden. Auch wenn es Überlegungen gab, einige Arbeiten durch andere Unternehmer ausführen zu lassen und Detailänderungen möglich waren, hat sich der BF letztendlich in das von der Verkäuferseite vorbereitete Konzept einbinden lassen. Der Erwerber war im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das „ob“ und „wie“ der Baumaßnahme gegenüber der Verkäuferseite nicht mehr frei, weshalb Gegenstand des Erwerbsvorganges hier bereits das Grundstück im bebauten Zustand war und die Kosten für das Haus entsprechend dem unterzeichneten Vertragsbündel in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Die Umstände des Erwerbsvorganges von etwaigen Vorbesitzern finden dabei keinerlei Berücksichtigung.

Grundsätzlich ist ein Erwerber nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, b) das Baurisiko zu tragen hat und c) das finanzielle Risiko tragen muss. Diese drei Elemente müssen kumulativ als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherreneigenschaft vorliegen. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen würden.

Ad a)

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist von einer „wesentlichen baulichen Einflussnahme“, wohlgemerkt des Eigentümers, nur dann auszugehen, wenn dem Erwerber ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens bzw. das Recht zu wesentlichen Änderungen des Gesamtprojektes zugestanden ist. Ausschlaggebend ist daher eine tiefgreifende Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion, demgegenüber in bloßen Änderungen im Innenausbau lt. VwGH nur unwesentliche Details zu erblicken sind.

F Massiv-Haus bietet auf seiner Homepage neben „Kataloghäusern“, „Bestseller“, „Jahreszeithäuser“ auch „Individuelle Häuser“ wie folgt an: „Individuelle Hausplanung, um Ihre Pläne optimal zu verwirklichen. Wir unterstützen Sie dabei. Das F- Konzept basiert auf individuelle Beratung in allen Teilbereichen. Wenn sie besondere architektonische Vorstellungen haben, oder Ihr Grundstück spezielle Anforderungen stellt, dann freuen sich unsere Architekten mit Ihnen zusammen Ihr maßgeschneidertes, individuelles F Massivhaus zu planen und zu bauen.“. Unter „Unsere Leistungen - Für Ihre Sicherheit“ werden „alle Leistungen für Sie zum Fixpreis angeboten“. So ist den AGBs auf der Homepage der F zu entnehmen, dass eine Festpreisgarantie besteht. Bei den Bauvorhaben stehen bereits alle wesentlichen Dinge des Hauses fest: Wohnfläche, Nutzfläche, Anzahl der Bäder und WC und die Grundausstattung. Es ist zwar gewünscht, dass man als Käufer mitgestaltet, jedoch hat man keinen Einfluss auf wesentliche Dinge. Der Beschwerdeführer hat ein standardisiertes vorgeplantes Haus in Auftrag gegeben, ein Haus „Vario“ mit Pultdach. Soweit der Beschwerdeführer eigene Planung ins Treffen führt, ist auf diverse Judikate des VwGH hinzuweisen, in denen er einen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung auch im Falle einer Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl der Baustoffe bejaht. Weder Änderungen in der Raumaufteilung oder der Fensteranzahl, die Vergrößerung des Keilers, das Hinzufügen eines Wintergartens noch der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse hat der VwGH für wesentlich erachtet. Auch wenn die Fensteranzahl und die Raumaufteilung im Detail individuell gestaltet wurden, ist die Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung offenkundig nicht ausreichend, um eine Bauherreneigenschaft zu begründen.

Ad b)

Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt oder verpflichtet wird. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den bauausführenden (Sub)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. F-Haus selbst tritt nicht als bauausführendes Unternehmen auf, sondern als Generalunternehmen, das mit diversen (bauausführenden) Subunternehmen zusammenarbeitet. Der Beschwerdeführer selbst gibt an, dass der Vertrag über die Hauserrichtung direkt mit F-Haus abgeschlossen worden ist. Daraus ist zu entnehmen, dass er

den bauausführenden Unternehmen gegenüber nicht berechtigt oder verpflichtet war und von diesen auch keine Rechnungen gelegt wurden. Somit kann von Tragung des Baurisikos keinesfalls gesprochen werden. Weitere Rechnungen von (selbst beauftragten) Firmen (Katzbeck, Hörman usw.) wurden ohnehin nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen.

Ad c)

Die Tragung des finanziellen Risikos durch den Erwerber wird in der Regel durch eine getroffene Fixpreisvereinbarung und den damit verbundenen Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung als wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen. Entscheidend für die Bauherrenfrage ist dabei, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwält, so spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers. Bei der vereinbarten einjährigen „Festpreisgarantie“ laut Planungs- und Hausbauauftrag bestand nicht das Risiko, Kostensteigerungen hinnehmen zu müssen.“

Vorlageantrag

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vorzulegen und eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Verfahren vor dem Verwaltungsgericht

Es wurde in das Grundbuch und in die Urkundensammlung Einsicht genommen. Aufgrund des Nutzwertgutachtens vom 11.04.2019 und dem Wohnungseigentumsvertrag vom 01.08.2019 sind der Bf sowie seine Ehegattin zu je 303/1120stel und Herr K zu 514/1120stel Anteilen Miteigentümer an der Gesamtliegenschaft.

Weiters wurde in das Firmbuch betreffend die beteiligten Gesellschaften M-GmbH, Haus-GmbH und F-GmbH Einsicht genommen.

Am 01.06.2022 wurde mit dem Bf ein Skype-Telefonat geführt.

Mit Schriftsatz vom 06.06.2022 wurde vom Bf und seiner Gattin der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1 Mit Kaufvertrag vom 06.10.2016 erwarb die M-GmbH, vertreten durch den Gesellschafter-Geschäftsführer FH die Liegenschaft KG-X ML, EZ-2, Gst-Y, mit einer Fläche von 572 m².

2 Mit Kaufvertrag vom 23.11.2016 erwarb Herr K die Hälfte der obigen Liegenschaft mit einem Bauplatz im Ausmaß von ca. 286 m² mit der Anmerkung „Haus 2“ und der Verpflichtung einen Wohnungseigentumsvertrag abzuschließen.

3 Die ursprünglich vorgesehenen Käufer der Liegenschaftshälfte 'Haus 1' (Fam. H) sind von ihrem Kaufvertrag aus privaten Gründen zurückgetreten.

4 Am 21.02.2017 wurde die Liegenschaft Gasse-1/Ecke-R-Straße auf der Immobilienplattform www.willhaben.at von der Haus-GmbH, Kontaktperson Hr. P, beworben. Mit *“Fixpreisgarantie“* wurde ein Einfamilienhaus auf einer Grundfläche von 293 m² und einer Wohnfläche von 122 m² angeboten. Unter der Überschrift *“Beschreibung“* war ergänzend ausgeführt: *“Es werden zwei freistehende Einfamilienhäuser in Baumeisterqualität auf je ca. 293 m² ebenen Eigengrund errichtet. Mitplanung möglich und erwünscht!“*

5 Am 18.05.2017 unterzeichneten die Käufer ein Kaufanbot für den 2. Bauplatz mit der Anmerkung „HAUS 1 H“ mit einer Fläche von 286,27 m² und der Verpflichtung Wohnungseigentum zu begründen. Das Kaufanbot behielt *“seine Gültigkeit nur in Verbindung mit der Unterzeichnung des Hausbau- & Planungsauftrages.“*

6 Am 17.07.2017 unterzeichneten die Käufer den Kaufvertrag über den Hälfteanteil an der EZ-2, Gst-Y, mit der Verpflichtung eine Wohnungseigentumsvereinbarung abzuschließen.

7 Am 13.09.2017 wurde von den Käufern ein Einreichplan über die Errichtung eines Einfamilienhauses bei der Baubehörde eingereicht. Als Planverfasser zeichnete die F-GmbH. Am 08.11.2017 wurde von der Baubehörde die Baubewilligung erteilt.

8 Die M-GmbH (die Verkäuferin) wurde durch den Gesellschafter-Geschäftsführer, Herrn FH vertreten. Ebenso die F-GmbH, die unter der gleichen Geschäftsanschrift wie die Haus-GmbH situiert ist und eine Lizenzpartnerin der Haus-GmbH war.

9 Am 08.11.2017 unterzeichnen die Käufer ein Angebot über ein Vario-Haus der Type 84m² mit einer Gesamt-Auftragssumme von € 266.796,00 inkl. USt, gerichtet an die Haus-GmbH mit der F-GmbH als Lizenzpartner. Am 24.11.2017 erfolgte die Unterfertigung des Planungs- und Hausbauauftrages.

10 Das erkennende Gericht nimmt im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen an, dass Organisatoren der Verbauung des Grundstücks KG-X ML EZ-2, Gst-Y, die in einem Naheverhältnis zueinander stehenden Gesellschaften M-GmbH, F-GmbH und Haus-GmbH waren.

Die M-GmbH fungierte als Verkäuferin. Die F-GmbH zeichnete für den Einreichplan. Der Verkauf bzw. die Bewerbung der Liegenschaft mit darauf zu errichtendem Haus und die Errichtung wurden von der Haus-GmbH abgewickelt.

Es bestand eine finale Verknüpfung zwischen Liegenschafts Kaufvertrag und Auftrag zur Errichtung des Hauses. Die Gesamtkonstruktion stand bereits fest. Die von den Käufern eingebrachten Änderungen hatten keinen Einfluss auf das vorgegebene Gesamtkonzept der Organisatoren von zwei - auf kleinster Fläche situierten - Einfamilienhäusern, das aufgrund der Grundstücksgröße nur in Form eines Wohnungseigentumsvertrages realisiert werden konnte.

Ein gemeinsamer Beschluss der Miteigentümer (der Bf und seine Gattin sowie Herr K) auf Bebauung des Grundstücks lag nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Die angeführten Randziffern betreffen die obigen Feststellungen.

Ad 1 Siehe Grundbuch und Firmenbuch

Ad 2 Siehe Grundbuch

Ad 3 Dies ergibt sich aus dem dem Kaufanbot der Käufer vom 18.05.2017 beiliegenden Lageplan und der Mail des Bf vom 07.08.2018.

Ad 4 Siehe Internetausdruck aus dem Prüfungsakt

Ad 5 Siehe Wortlaut des Kaufanbotes und beiliegender *“Lageplanentwurf”*

Ad 6 Siehe gegenständlicher Kaufvertrag

Ad 7 Siehe Einreichplan (Deckblatt), Baubewilligung

Ad 8 Siehe Firmenbuch und Angebot Nr. 5225423

Ad 9 Siehe Angebot Nr. 5225423 und Planungs- und Hausbauauftrag

Ad 10 Diese Feststellungen ergeben sich nicht nur aus den Daten aus dem Grundbuch bzw. der Urkundensammlung und dem Firmenbuch.

Die Rechtskraft des von den Käufern gestellten Kaufanbotes war abhängig von der Unterzeichnung des Hausbau- & Planungsauftrages. Damit ist aber eine finale Verknüpfung nachweislich dokumentiert. Das Grundstück mit dem darauf zu errichtenden Einfamilienhaus wurde zudem von der Haus-GmbH beworben.

Die von allen Käufern (Haus 1 + 2) übernommene Verpflichtung zum Abschluss eines Wohnungseigentumsvertrages untermauert die Einbindung in ein Vertragsgeflecht, dem sich die Erwerber nicht entziehen konnten.

Die in den Verträgen festgehaltene Verpflichtung zum Abschluss eines Wohnungseigentumsvertrages belegt ferner, dass es eine Vorausplanung gegeben haben muss. Die Käufer haben den anderen Miteigentümer der Liegenschaft, Herrn K, nach eigenen Angaben (siehe Mail vom 07.08.2018) erst im Mai 2018 kennen gelernt. Damit wird bestätigt, dass die Miteigentümer keinen gemeinsamen Beschluss auf Bebauung der Liegenschaft gefasst haben.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 36/2014 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa 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. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl. VwGH vom 10.04.2008, 2007/16/0223, unter Hinweis etwa auf die hg. Erkenntnisse vom 24.02.2005, 2004/16/0210, und vom 30.09.2004, 2004/16/0081, mwN, sowie *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88a zu § 5 GrEStG).

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band. II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88a Absatz 15 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

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. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihren Bestand nach von einander abhängig sein sollen. 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. VwGH vom 10.04.2008, 2007/16/0223, unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 25.08.2005, Zl. 2005/16/0104, sowie *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar, RZ 9 und 88b zu § 5 GrEStG, samt der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dann, wenn Grundstückskäufer auf Grund eines ihnen vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden sind, auch die Baukosten zur Gegenleistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 zu zählen. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden und auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (vgl. VwGH vom 24.02.2005, 2004/16/0210, unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 09.11.2000, Zl. 2000/16/0039, mwN).

Ohne Bedeutung ist es, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach - wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang - den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebots durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88b zu § 5 GrEStG).

Der Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und

c) 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 (vgl. VwGH vom 24.05.1971, Slg 4234/F, verstärkter Senat, je vom 19.05.1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108, und 87/16/0098, vom 15.12.1988, 88/16/0056-0059, vom 08.10.1990, 89/15/0112, vom 14.02.1991, 90/16/0103-0128, vom 27.06.1991, 90/16/0169, vom 03.06.1993, 92/16/0010, 92/16/0036, vom 16.12.1993, 88/16/0241, 28.04.1994, 93/16/0002 bis 0009, 0039 bis 0043, je vom 30.05.1994, 93/16/0095, und 93/16/0096, je vom 19.04.1995, 89/16/0156, und 90/16/0093, vom 28.06.1995, 94/16/0159, 0160, vom 27.01.1999, 96/16/0142, vom 30.03.1999, 96/16/0213, 0214, vom 13.05.2003, 99/15/0238, vom 29.07.2004, 2004/16/0053, und vom 30.01.2014, 2013/16/0078; OGH vom 25.05.1994, 3 Ob 513/94, AnwBl 1995, 673; siehe *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei KUMULATIV vorliegen (VwGH vom 29.01.1996, 95/16/0121, vom 12.11.1997, 95/16/0176, und vom 29.07.2004, 2004/16/0053).

Die Käufer sind nur dann als Bauherren anzusehen, wenn sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen können (vgl. VwGH vom 19.05.1988, 87/16/0102-0105, 0108, vom 20.04.1989, 88/16/0218, 0224, vom 20.02.1992, 90/16/0160, 0161, vom 26.03.1992, 90/16/0211, 0212, vom 27.06.1994, 92/16/0196, 0202, 92/16/0195, 0201, vom 12.11.1997, 95/16/0176, vom 30.04.1999, 97/16/0203, und vom 17.10.2001, 2001/16/0230, 0231).

Dass der Beschwerdeführer noch geringfügige Änderungen in der Planung bestimmen kann, ist keinesfalls entscheidend (vgl. VwGH vom 18.12.1995, 93/16/0072, und vom 15.03.2001, 2000/16/0082).

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 bzw. der Reihenhausanlage nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 93 Absatz 1 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 93 Absatz 2 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Bei einer Mehrheit von Miteigentümern kann somit nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinsamer Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherreneigenschaft begründen, wenn ein Wohnhaus durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen wird (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 93 Absatz 3 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergeinschaft ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen (VwGH vom 08.10.1990, 89/15/0112, vom 28.04.1994, 93/16/0002 bis 0009, 0039 bis 0043, vom 28.04.1994, 93/16/0122 bis 0124, je vom 30.05.1994, 93/16/0069, 0070, 93/16/0095 und 93/16/0096, vom 19.04.1995, 93/16/0031-0038, vom 28.06.1995, 94/16/0159, 0160, und vom 29.07.2004, 2003/16/0135; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 93 Absatz 4 zu § 5 GrEStG).

Für die Anerkennung als Bauherren ist ein gemeinschaftliches, organisiertes Handeln aller Miteigentümer erforderlich (vgl. VwGH vom 17.12.1981, 16/3798/80, vom 28.04.1994, 93/16/0002 bis 0009, 0039 bis 0043).

Wohnungseigentum nach dem WEG ist Liegenschaftsmiteigentum mit dinglichen Nutzungs- und Verfügungsrecht an realen Teilen der gemeinsamen Sache (vgl. *Tanczos/Eliskases* in *Rummel/Lukas*, Teilband §§ 825-858 ABGB, ABGB⁴ § 825 Rz 6).

Einen einheitlichen Beschluss auf Bebauung sowie Errichtung der gesamten Anlage hat es durch die Miteigentümer bzw. Wohnungseigentumsberechtigten im Vorfeld nicht gegeben. Daher kann den Käufern auch keine Bauherreneigenschaft im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zukommen.

Nach Ansicht des Gerichtes ist dem Bf und seiner Gattin die Bauherreneigenschaft schon aus diesem Grund nicht zugekommen, denn im Zeitpunkt des Grundstückerwerbes und des Abschlusses des Werkvertrages durch die Käufer war die Planung soweit gediehen und faktisch abgeschlossen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Erwerbswille nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf die Hälfte des fertig geplanten Gesamtprojektes (2 Einfamilienhäuser auf engstem Raum) gerichtet war.

Wenn die Käufer ihre Bauherreneigenschaft in ihrer Planungsfreiheit innerhalb der Angebotspalette der Haus-GmbH sehen, ziehen sie damit die besagte finale Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb nicht einmal in Zweifel und ist die Beschwerde schon deshalb nicht geeignet, Bedenken gegen den angefochtenen Bescheid zu erwecken (siehe VwGH vom 17.03.2005, 2004/16/0246).

Das preisliche Risiko der Bauherstellung wird nicht vom Erwerber eines mit einem ideellen Grundstücksanteil verbundenen Gebäudeanteiles zu einem "Fixpreis" getragen. Das Risiko, dass die Miteigentümer infolge einer Insolvenz während der Bauführung den Bau durch Aufbringung eigener Mittel fortsetzen müssen, ist kein typisches Baurisiko, welches über die Frage, wer als Bauherr anzusehen ist, Aufschluss geben könnte.

Entscheidend ist für die Bauherrenfrage vielmehr, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwält, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 91 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im konkreten Fall wurde mit der Mitorganisatorin, der Haus-GmbH, ein Hausbauvertrag mit Fixpreis vereinbart, welcher laut VwGH-Judikatur gegen die Tragung des finanziellen Risikos und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft spricht (vgl. etwa für viele VwGH vom 13.05.2003, 99/15/0238, und vom 29.07.2004, 2004/16/0053).

Unter Zugrundelegung der Tatsachenfeststellungen ist ein unabdingbarer Zusammenhang zwischen den Verträgen anzunehmen. Die Käufer wollten daher keinen nackten Grund und Boden, sondern ein bebautes Grundstück mit einer geplanten Einfamilienhausanlage, auch wenn diese noch nicht gebaut war, erwerben.

Die belangte Behörde konnte sohin rechtlich unbedenklich von der besagten finalen Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes, Haustyp Vario, mit dem Grundstückserwerb ausgehen.

In Anbetracht dieser eindeutigen Feststellungen konnte der Beschwerdeargumentation, wonach die Verträge über das Haus einerseits und das Grundstück andererseits in keinem rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, nicht gefolgt werden.

Die anteiligen Baukosten in Höhe von € 133.398,00 sind daher Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Der Schwerpunkt des Verfahrens lag auf der Sachverhaltsebene (Bauherreneigenschaft der Käufer), die einer Revision nicht zugänglich ist (vgl. etwa VwGH vom 04.12.2019, Ra 2019/16/0194, unter Hinweis auf den Beschluss vom 25.02.2016, Ra 2016/16/0006, mwN).

Im Übrigen konnte sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfrage (Bauherreneigenschaft) auf die im Erkenntnis zitierte (umfangreiche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Eine ordentliche Revision ist daher gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Salzburg, am 5. Juli 2022