

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 13. Oktober 2016 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2015, 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

Kaufvertrag, Selbstberechnung

Mit Kaufvertrag vom 20.11./09.12.2014 erwarben die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) und ihr Ehegatte (in der Folge: Käufer) von der W-GmbH, FN-y (in der Folge kurz: W-GmbH), die Liegenschaft EZ-1 Grundbuch KG-N, bestehend aus dem Grundstück Nr. 3520/14 im Ausmaß von 566 m², je zur Hälfte.

Für das vertragsgegenständliche Grundstück wurde ein Kaufpreis in Höhe von € 170/m², sohin insgesamt € 96.220,00, vereinbart.

Davon wurde die Grunderwerbsteuer vom vertragserrichtenden Notar für beide Käufer, entsprechend ihrem Hälfteanteil, selbst berechnet.

Prüfung

Die Abgabenbehörde nahm eine Überprüfung der Selbstberechnung beim Vertragserrichter vor. Im Zuge der Prüfung wurden Erhebungen bei der Fa. Bau-GmbH, FN-i (in der Folge kurz: Bau-GmbH), der W-GmbH und bei zuständigen Baubehörde durchgeführt. Dabei wurde vom Prüfer festgestellt, dass zum Stand 17.07.2015 betreffend Wohnanlage S-I 8 Grundstücke verkauft waren und mit der Bau-GmbH Bauaufträge zum Hausbau abgeschlossen wurden. Aufgrund der Vereinbarungen im Kooperationsvertrag zwischen W-GmbH und Bau-GmbH wurde die Einbindung in ein Gesamtkonzept angenommen. Gegenstand des Erwerbsvorganges sei daher ein Grundstück mit darauf zu errichtendem Haus gewesen.

Angefochtener Bescheid

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ den angefochtenen Bescheid. Die Hälfte der Gebäudekosten wurden der Gegenleistung als *“Sonstige Leistungen”* hinzugerechnet und die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO unter Anrechnung des selbstberechnenden Betrages entsprechend festgesetzt. Begründet wurde dies wie folgt:

“Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Zi 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Feststellungen in der Außenprüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, bzw. im Abgabenverfahren (laut nachstehender Begründung) stellen für das Abgabenverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei geführt bzw. zu einer anderen Abgabenerhebung als jener im Zuge der Selbstberechnung geführt hätte.

Die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der Ermittlungen im Abgabenverfahren bzw. 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 Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

Bei Überprüfung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch den befugten Parteienvertreter Notar X wurde festgestellt, dass die Baukosten für das zu errichtende Gebäude nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen wurden. Nach ständiger

Rechtsprechung sind neben den Grundstückskosten auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen, wenn die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstücks in finaler Verknüpfung stehen.

Als Sonstige Leistung werden die Baukosten lt. Schlussrechnung der Firma Bau-GmbH vom 20.07.2015 in die Bemessungsgrundlage aufgenommen. Baukosten: € 241.004,52, davon je ½.“

Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde von der Bf und ihrem Gatten in einem einheitlichen Schriftsatz Beschwerde erhoben und eingewendet:

“Die in der Bescheidbegründung angeführte finale Verknüpfung zwischen Grundstückskauf und Hauserrichtung sehen wir in unserem Fall in keinem kausalen Zusammenhang.

Wir haben bei unserem Bauprojekt stets als eigenständige Bauherren fungiert.

Wir waren nie an ein bestimmtes durch die Planung der Verkäuferin oder der Fa. Bau-GmbH oder sonstigen Dritten vorgegebenes Gebäude gebunden. Die Planung unseres Hauses wurde gemeinsam mit dem Architekten der Fa. Bau-GmbH, rein nach unseren Vorstellungen vorgenommen, und wir hatten somit die Gestaltung der Gesamtkonstruktion in unserem alleinigen Einfluss (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230 bzw. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053). Auch sind wir gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten und haben die Baubewilligung in eigenem Namen erwirkt (bzw. auch die entsprechenden Tätigkeiten zur Aufschließung des Grundstückes koordiniert, beauftragt und bezahlt.) Die freie Wahl der Professionisten sehen wir insofern ebenso gegeben, dass wir einen Bauwerksvertrag abgeschlossen haben, bei dem wir hins. jedem einzelnen Gewerk die freie Entscheidung hatten, dieses an die Bau-GmbH als Generalunternehmen, oder in Eigenregie zu vergeben. Es gab hier keine vordefinierten Ausbaustufen, an die wir gebunden gewesen wären.“

Beschwerdevorentscheidung

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab und begründete dies wie folgt:

“Mit Kaufvertrag vom 20.11./9.12.2014 wurde von der Beschwerdeführerin das Grundstück 3520/14 im Ausmaß von 566 m² von der W-GmbH erworben.

Der Auftrag hinsichtlich Errichtung eines A-Hauses wurde am 03.04.2014 mit der Bau-GmbH abgeschlossen. Laut Vorbehaltserklärung vom 25.04.2014 erhält der Auftrag erst nach Kauf eines bebaubaren Grundstückes seine Rechtsgültigkeit.

Mit Bescheid vom 6.10.2014 wurde von der Marktgemeinde H die Baubewilligung entsprechend dem Bauplan der Bau-GmbH vom 17.9.2014 erteilt.

In der Beschwerde wurde eingewendet, dass es keine finale Verknüpfung zwischen Grundstückskauf und Hauserrichtung gab. Dass die Planung nach eigenen Vorstellungen vorgenommen wurde und die Gestaltung der Gesamtkonstruktion in alleinigem Einfluss ohne Bindung an ein bestimmtes, vorgegebenes Gebäude bzw vordefinierte Ausbaustufen stand. Die Baubewilligung wurde in eigenem Namen als eigenständige Bauherrn erwirkt und die Entscheidung hinsichtlich Wahl der Professionisten stand frei.

Gem. § 1 Abs.1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge betreffend inländische 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 Verkehrssteuern, 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).

Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand unter anderem auch dann sein, wenn ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, d.h. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute

Grundstück erhält. Diese Voraussetzungen liegen 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 Personen Mehrheit auf der Veräußerer Seite - die auf der Veräußerer Seite 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. Des Abschlusses eines auf die gemeinsame Verschaffung des (bebauten) Grundstückes gerichteten Vertrages bedarf es nicht, vielmehr reicht ein Zusammenwirken auf der Veräußerer Seite aus (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99). Schon 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, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstücks Kaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen bzw. auch eine andere Gestaltung hätte vorgenommen werden können. (BFH vom 23. November 1994, II R 53/94).

Zwischen der W-GmbH als Grundeigentümerin und der Bau-GmbH wurde die Wohnanlage S-I - ein Projekt mit Einzelhäusern geplant. Laut Kooperationsvertrag wurden die Grundstücke jeweils nach Abschluß eines Bauauftrages mit der Bau-GmbH (GU) direkt in der Folge von der W-GmbH (KP) an den Erwerber verkauft.

Dem KP war ohne Abstimmung mit dem GU untersagt, einzelne Baugrundstücke ohne einen Bauauftrag mit dem GU zu veräußern. Lediglich bei einzelnen Grundstücken war der Verkauf vom KP an Kunden ohne Bauinteresse möglich.

Sämtliche Werbeaktivitäten waren auf die Bewerbung des Projektes gerichtet - „in Zusammenarbeit mit W-GmbH errichtet die Firma Bau-GmbH Ihr Traumhaus“,....

Aufgrund der bereits erfolgten Vorplanung, wonach die Planung des Bauvorhabens bzw. der Auftrag zur Errichtung eines Hauses bereits vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgte, war davon auszugehen, dass der Erwerbswille von vorneherein, nämlich zu einem Zeitpunkt, zu dem die Beschwerdeführerin noch gar nicht Grundstückseigentümerin war, ganz offenkundig auf den Erwerb eines Grundstückes samt einem Wohnhaus gerichtet gewesen ist.

Es bestand daher im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits eine derart starke Bindung des Grundstückes an das zu errichtende Gebäude, dass als Gegenstand des Erwerbes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Grundstück mit dem Gebäude bezeichnet werden muss.

Wenn nach der dargelegten Rechtsprechung für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges der Zustand maßgebend ist, in dem das Grundstück erworben werden SOLL, das ist der Zustand, in welchem dieses zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist, und im Gegenstandsfall im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses der einheitliche Erwerbswille längst nicht mehr nur auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf den Erwerb des Wohnhauses samt Grundstück gerichtet war, dann stellen auch die Kosten des Gebäudes laut Schlussrechnung einen Teil der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage dar.“

Vorlageantrag

Dagegen wurde von den Käufern in einem einheitlichen Schriftsatz der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht:

“Hinsichtlich des zeitlichen Ablaufes des Grundstückskaufes und Abschluss des Bauvertrages in weiterer Folge möchten wir für uns noch folgendes ergänzen. Ich bin von meiner Schwester, die in der W-GmbH - Grundstücksabteilung beschäftigt ist, vom Verkauf der Grundstücke in Kenntnis gesetzt worden. Vertragsseitig konnte jedoch noch keine Abwicklung erfolgen, da ein seitens der W-GmbH bei der Gemeinde beauftragtes Umwidmungsverfahren noch im Gange war. Wir haben selbst mit einem schnelleren Verfahrensablauf gerechnet, durch Einspruchsfristen hat sich dieses aber um fast 9 Monate verzögert.

Wir wollten aber zwischenzeitlich aus Kostengründung (Baukostensteigerungen) keine Zeit verlieren und haben mit den Planungsarbeiten zu unserem Eigenheim parallel begonnen und den Errichtungsauftrag schlussendlich auch im April dann fixiert. Auf unser Ersuchen wurde eben auch eine Vorbehaltserklärung ergänzend erstellt, um hier Rechtssicherheit für den Fall des Nichtzustandekommens (aus eben nicht beherrschbarer Umstände i.Z.m. dem Umwidmungsverfahren) zu haben.

Der Konsens zum Grundstückskauf bestand damit grundsätzlich bereits vor dem Errichtungsauftrag mit der Baufirma. Zu diesem Zeitpunkt hat die Firma A die Grundstücke, wie in der Beschwerdevorentscheidung erwähnt, auch noch gar nicht beworben. Wir sind nie verpflichtet worden, mit der Fa. Bau-GmbH einen Errichtungsvertrag abzuschließen, sondern haben uns aus eigener Überzeugung für diese Baufirma entschieden (auch nach Einholung von Alternativangeboten).

Der Auftrag zur Errichtung vor Kaufvertragsabschluss hat sich, wie oben erwähnt, rein aus dem Umstand der Verzögerungen im Umwidmungsverfahren ergeben, und wir durch diesen parallelen Planungsprozess Zeit und Geld sparen konnten.“

Vorlage an das Verwaltungsgericht

Mit Bericht vom 13.01.2017 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde samt den Aktenteilen laut Aktenverzeichnis an das Bundesfinanzgericht vor.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Käufer haben von der Schwester des Ehegatten, die bei der W-GmbH in der Grundstücksabteilung beschäftigt ist, vom Verkauf der Grundstücke erfahren.

Am 03.04.2014 erteilten die Käufer der Bau-GmbH den Auftrag für ein *“A-HAUS in ZIEGELMASSIV inkl. Fundamente“*. In der *“Auftragsbestätigung“* ist festgehalten:

Größe	Hausgrösse lt. Plan
Plan	Kalkulationsgrundlage vom 11.03.2014
Ausführung	ohne Bauherrenmithilfe
Ausbaustufe	3
Hauptdach	18° Walmdach
Attika Balkon	0,52 m
Baubeginn	Sommer 2014
Bauort in	PLZ H S
Angebot Nr.	14097 SM E AB

Am 25.04.2014 wurde zu dem Bauauftrag eine Zusatzvereinbarung (Vorbehaltserklärung) abgeschlossen, wonach der Bauauftrag erst nach dem Kauf eines bebaubaren Grundstücks rechtsgültig sein sollte. Gleichzeitig wurde den Käufern mit der Unterzeichnung der Vorbehaltserklärung eine Preisgarantie von 12 Monaten eingeräumt. Für die Durchführung der Einreichplanung wurde unabhängig eines Vertragsrücktrittes ein Pauschalbetrag von € 2.980,00 vereinbart.

Am 09.09.2014 stellte die Bau-GmbH ein Ansuchen um Bauplatzbewilligung für nachstehende Grundstücke in der Wohnanlage S-I, jeweils KG-N:

Grundstücknummern: 3520/7, 3520/8, 3520/10, 3520/11, 3520/13, 3520/14, 3520/16, 3520/17, 3520/19, 3520/21, 3520/24, 3520/26, 3520/28 und 3520/29.

Am 17.09.2014 wurde ein Einreichplan bei der zuständigen Baubehörde eingebracht, welcher mit Bescheid vom 06.10.2014 bewilligt wurde. Bauwerber waren die Bf sowie ihr Ehegatte, als Grundeigentümer hat die W-GmbH gezeichnet und Planverfasser sowie Bauführer war die Bau-GmbH.

Am 17.10.2014 leistete die Bau-GmbH die Unterschrift unter ein Schriftstück mit der Bezeichnung *„Kooperationsvertrag“* in dem die Bau-GmbH als Generalunternehmer (kurz GU) und die W-GmbH als Kooperationspartner (KP) bezeichnet wird. Auch wenn die Unterschrift der W-GmbH, auf dem von der Bau-GmbH zur Verfügung gestellten Schriftstück, fehlt, so ergibt sich, dass die darin dargestellten Grundstückspreise (zunächst € 170/m² und später € 205/m²) und die Vorgehensweise (Verkauf des Grundstücks nach Abschluss des Bauauftrages) den tatsächlichen Abläufen entsprochen hat.

Die Vertreter der beteiligten Gesellschaften haben eine Zusammenarbeit beim Verkauf und der Bebauung der Grundstücke bestätigt. Die W-GmbH hat den Verkauf bzw. die Vermarktung der Liegenschaften der Baufirma überlassen, musste sich aber verpflichten, binnen einer bestimmten Zeit an den von der Bau-GmbH beigebrachten Kunden (mit den zuvor abgesprochenen Grundstückspreisen, zunächst € 170/m² und später € 205/m²) zu verkaufen.

Damit ist aber auch klar, dass die von der Bau-GmbH angeworbenen Käufer nicht nur ein unbebautes Grundstück, sondern – als einheitlichen Leistungsgegenstand – nur ein bebautes Grundstück erwerben wollten. Nur mit diesen Käufern, die zuvor den Bauauftrag mit der Errichtungsgesellschaft unterzeichnet haben, wurde in der Folge ein Grundstückskaufvertrag abgeschlossen.

Am 20.11./09.12.2014 unterzeichneten die Vertragsparteien den gegenständlichen Kaufvertrag über das Grundstück Nr. 3520/14 zum Kaufpreis von € 170/m²

Am 20.07.2015 wurde von der Bau-GmbH Schlussrechnung, *„Leistungszeitraum: August 2014 – Juli 2015“*, im Gesamtbetrag von € 241.004,52 inkl. USt gestellt.

Mit angefochtenem Bescheid wurde der Hälfteanteil in Höhe von € 120.502,26 als *„Sonstige Leistung“* der Gegenleistung hinzugerechnet und die Grunderwerbsteuer entsprechend gemäß § 201 BAO festgesetzt.

Die belangte Behörde geht im Wesentlichen davon aus (siehe Begründung der Beschwerdeentscheidung), dass die Bau-GmbH in Kooperation mit der Verkäuferin als Organisatorin bzw. Generalunternehmerin der Wohnanlage fungiert hat. Es würde eine finale Verknüpfung zwischen Bauvertrag und Grundstückskaufvertrag bestehen, weshalb der

Gesamtwille auf den Erwerb eines Grundstücks mit darauf zu errichtendem Haus gerichtet gewesen sei.

Diesen Feststellungen kann die Beschwerde nicht mit Erfolg entgegen treten.

Zusammenfassend ist festzuhalten:

- Auf der Verkäuferseite (Grundstückseigentümerin und Errichtungsgesellschaft) gab es die Vereinbarung beim Verkauf der Liegenschaften betreffend Wohnanlage S-I zusammenzuarbeiten.
- Die Verträge über die Errichtung des Gebäudes mit Bezeichnung des Bauortes (der Kaufliegenschaft) wurden Monate vor dem Kaufvertrag abgeschlossen. Der Bf bringt selbst vor, dass bereits vor dem Errichtungsvertrag mit der Baufirma Konsens über das Baugrundstück bestand.
- Die W-GmbH, als Grundstückseigentümerin, unterfertigte den Einreichplan vor Abschluss des eigentlichen Kaufvertrages.
- Auf Verkäuferseite gab es eine Absprache betreffend Grundstückspreis pro m².
- Die mit den Käufern tatsächlich vereinbarten Grundstückspreise (zunächst € 170/m² und später € 205/m², jeweils für bestimmte Grundstücke) entsprachen den Ausführungen im Schriftstück *„Kooperationsvertrag“*.
- Der tatsächliche Ablauf der Ereignisse (die Bau-GmbH schließt zuvor den Bauauftrag über ein bestimmtes Grundstück ab und in der Folge wird der Grundstückkaufvertrag mit der W-GmbH unterzeichnet) entspricht den Ausführungen im Schriftstück *„Kooperationsvertrag“* und der Auskunft der auftretenden Personen der beteiligten Gesellschaften.
- Die Bauplatzbewilligung für sämtliche Grundstücke der Wohnanlage S-I wurde noch von der Organisatorin vor Abschluss des Kaufvertrages erwirkt.
- Das Wohnhaus wurde von der Organisatorin zu einem Fixpreis erworben.

Es ist daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen anzunehmen, dass die auf der Veräußererseite (die Grundstückseigentümerin und die Bauerrichtungsgesellschaft) auftretenden Personen auf Grund von Absprachen bei der Veräußerung zusammengearbeitet bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge (Übereignung des Grundstücks und Errichtung des Gebäudes) hingewirkt haben. Es bestand daher ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen, weshalb der Erwerbswille auf den Kauf eines bebauten Grundstücks gerichtet war.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen ergeben sich aus dem Inhalt des Verwaltungsaktes, hier vor allem die im Akt aufliegenden Verträge und die Unterlagen aus dem Bauakt, weiters die

übereinstimmenden Auskünfte der auf Veräußererseite auftretenden Personen und dem damit übereinstimmenden Vorbringen der Parteien.

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 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 - an wen auch immer - weitere Leistungen, 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 die hg. Erkenntnisse vom 24.02.2005, 2004/16/0210, sowie vom 17.03.2005, 2004/16/0246, jeweils mwN).

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 10.04.2008, 2007/16/0223, und die zitierten Erkenntnisse vom 24.02. sowie vom 17.03.2005 jeweils mwN).

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 Grundstücks 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, 2005/16/0104, sowie *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar, Rz 9 und 88b zu § 5 GrEStG, samt der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

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 (in diesem Sinne *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, 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 Verkehrssteuern, 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 bringen nun vor, dass die Planung mit dem Architekten der Bau-GmbH rein nach den eigenen Vorstellungen erfolgt sei und somit ein alleiniger Einfluss auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion bestanden hätte.

Wenn die Käufer ihre Bauherreneigenschaft in ihrer Planungsfreiheit innerhalb der Angebotspalette der Bau-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).

Aus dem Zusammenwirken der Veräußererseite (Grundstückseigentümerin und Errichtungsfirma), dem zeitlichen Naheverhältnis dieser Verträge, dem Ansuchen auf Bauplatzbewilligung vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages und dem Umstand, dass bereits im Hauskaufvertrag als Bauort das später förmlich erworbene Grundstück ausgewiesen wurde (vgl. etwa VwGH vom 10.04.2008, 2007/16/0223), ist abzuleiten, dass eine finale Verknüpfung zwischen den Verträgen bestanden hat und der Gesamtwille auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes – als einheitlicher Leistungsgegenstand - gerichtet war.

Dass letztlich die Käufer selbst gegenüber der Baubehörde eingeschritten sind, berührt ebenfalls nicht die Frage einer finalen Verknüpfung durch die Vertragsparteien.

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 Organisatorin, der Bau-GmbH, im zuvor abgeschlossenen Bauvertrag ausdrücklich ein '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 oben dargestellten Tatsachenannahmen, insbesondere, dass der Gesamtwille auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet war, kann der darauf fußenden rechtlichen Beurteilung der belangten Behörde eines Vertragsgeflechtes zwischen Erwerb der Liegenschaft einerseits und Bauvertrag andererseits nicht entgegen getreten werden.

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 19. Mai 2022