

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. November 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17. Oktober 2019 betreffend Grunderwerbsteuerfestsetzung für Kaufvertrag vom 14.1.2014 mit ***X1 GmbH***, ***ErfNr1***, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit am 14. Jänner 2014 von der ***X1 GmbH*** mit Frau ***Bf1*** (beschwerdeführende Partei) und Herrn ***Bf2***, dem Ehegatten der beschwerdeführenden Partei, abgeschlossenen Kaufvertrag erwarben die beschwerdeführende Partei und ihr Ehegatte ein im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung noch unbebautes Grundstück zu einem Kaufpreis von 37.515,00 Euro und wurde vom Urkundenverfasser die Grunderwerbsteuer für diesen Erwerbsvorgang selbstberechnet.

Mit Bescheid vom 17. Oktober 2019 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich; im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) gemäß § 201 BAO die Grunderwerbsteuer betreffend den oa Grundstückserwerb gegenüber der beschwerdeführende Partei mit 3.039,14 Euro fest, wobei zusätzlich zum Kaufpreis für die Liegenschaft Baukosten im Betrag von 67.650,00 Euro und Vermessungskosten im Betrag von 425,00 Euro als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG angesetzt wurden. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die beschwerdeführende Partei an ein bestimmtes, durch die Planung des

Verkäufers oder eines mit dem Verkäufer zusammenarbeitenden Organisators (***X2 GmbH***) vorgegebenes Grundstück gebunden gewesen sei. Zwischen dem Abschluss des Liegenschafts Kaufvertrages und des mit der ***X2 GmbH*** abgeschlossenen Werkvertrages bestehe ein enger sachlicher Zusammenhang und seien nach der Rsp des VwGH auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen, wenn die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstücks in finaler Knüpfung zueinanderstehen.

Am 20. November 2019 wurde gegen den vorgenannten Bescheid rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und wurde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt. Begründend wurde dazu zusammengefasst ausgeführt, dass es niemals eine vertragliche Verpflichtung gegeben habe, den Werkvertrag mit der ***X2 GmbH*** abzuschließen. Zudem sei im Baubewilligungsverfahren auch nicht die ***X2 GmbH*** als Bauwerber aufgetreten, sondern die ***X3 GmbH***.

Mit Beschwerde vorentscheidung der belangten Behörde vom 16. Dezember 2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde dazu wie folgt aus:

Mit Kaufvertrag vom 14.01.2014 habe die beschwerdeführende Partei von der ***X1 GmbH*** das Grundstück Nr ***2***, ***KG1*** im Ausmaß von 305 m² zur Hälfte erworben. Am 18.03.2014 habe die beschwerdeführende Partei mit der ***X2 GmbH*** (***X2***) einen Werkvertrag über die Errichtung eines Doppelhauses, Haustyp DH-***A***, zum Kaufpreis von insgesamt 135.300,- Euro inklusive Einreichplanung von 12.300,- Euro abgeschlossen. Bereits mit Bescheid vom 14.01.2014 habe die Gemeinde ***Gemeinde1*** für das erworbene Grundstück und weitere Nachbargrundstücke die Bewilligung zum Neubau von Doppelwohnhäusern mit Garagen erteilt. Antragstellerin für die Baubewilligung sei die Planverfasserin ***X3 GmbH*** gewesen. Die Planverfasserin sei bei der Bauverhandlung durch Herrn ***AB***, Geschäftsführer der ***X1 GmbH*** (diese sei außerbücherliche Eigentümerin der Grundstücke gewesen) vertreten worden. Unternehmensgegenstand der Verkäuferin sei die Planung, Projektierung und der Verkauf von Wohnprojekten. Herr ***AB*** habe anlässlich der bei der ***X1 GmbH*** durchgeführten Nachschau im September 2019 angegeben, dass er als Hausberater der Fa. ***X2*** einige Häuser des Projektes ***Gemeinde1***, Abschnitt 2, verkauft habe. Aus den Unterlagen des Gemeindeamtes ***Gemeinde1*** gehe hervor, dass es sich bei dem gegenständlichen Bauvorhaben um ein Projekt der Fa. ***X2*** handle und das „Reihenhaus ***A***“ in einer Broschüre inklusive Grund- und Nebenkosten beworben worden sei.

Im Anschluss an die oa Sachverhaltsfeststellungen und eine zusammenfassende Wiedergabe der einschlägigen Rechtsgrundlagen unterzog die belangte Behörde den oa Sachverhalt folgender rechtlicher Würdigung: Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 GrEStG sei nach der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges sei der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem es erworben werden soll (Verweis auf VwGH vom 16.11.1995, 93/16/0017; 21.03.2002, 2001/16/0429). Als Bauherr sei ein Käufer nur dann 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 Bauausführungen Rechnungslegung zu verlangen. Nach der VwGH-Judikatur müssten diese drei Elemente kumulativ als unabdingbare Voraussetzungen für die Bauherreneigenschaft vorliegen. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindere die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen würden. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten sei, 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 sei ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen (Verweis auf VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219; 17.10.2001, 2001/16/0230, und vom 21.03.2002, 2001/16/0429). Dabei komme es nicht darauf an, dass für den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen werden (Verweis auf VwGH vom 9.11.2000, 2000/16/0039, ua). Die zeitliche Abfolge der Verträge, nämlich des Kaufvertrages vom 14.01.2014 über den Erwerb des Grundstückes und des Werkvertrages vom 18.03.2014 über die Errichtung des Doppelhauses sowie die abgeschlossenen Projektierungsarbeiten würden belegen, dass der Erwerb auf ein Grundstück mit Haus gerichtet gewesen sei. Ob die Möglichkeit bestand, eine andere Baufirma mit der Errichtung des Doppelhauses zu beauftragen, sei nicht entscheidend. Maßgebend sei vielmehr, dass die Projektvorgaben angenommen wurden und der Bauauftrag der mit der Verkäuferin zusammenarbeitenden Fa. ***X2*** erteilt wurde. Die Baukosten seien daher in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen.

Am 16. Dezember 2019 wurde von der beschwerdeführenden Partei ein Antrag auf Vorlage der oa Bescheidbeschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht eingebracht. Darin wurde in Ergänzung zur Beschwerde zusammengefasst wie folgt ausgeführt: Durch die Miteinbeziehung des auf das Haus entfallenden Kaufpreises in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer komme es zu einer (unzulässigen) Doppelbesteuerung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer. Zu den in der BVE erfolgten Ausführungen bzw den dort erfolgten Verweisen auf die Rsp des VwGH werde angemerkt, dass die beschwerdeführende Partei und ihr Ehegatte in jeder Phase auf die bauliche Gestaltung (Keller, Garage, Größe, Dachform, Fenster, etc) Einfluss nehmen hätten können und dies auch getan hätten. Es sei kein fertig

geplantes Projekt erworben worden, sondern sei die Planung durch die beschwerdeführende Partei und ihren Ehegatten im Anschluss an den Erwerb der Liegenschaft, mit dem keinerlei Verpflichtungen verbunden gewesen seien, erfolgt. Betreffend Baurisiko werde angemerkt, dass es einen Treuhandvertrag gegeben habe und die Zahlungen nur durch die beschwerdeführende Partei und ihren Ehegatten und den Sachverständigen freigegeben worden seien. Zudem hätten die beschwerdeführende Partei und ihr Ehegatte auch das finanzielle Risiko getragen und seien nach der Maßgabe der vertraglichen Regelungen alle Kostensteigerungen durch sie zu übernehmen gewesen.

Am 26. März 2020 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit Beschluss des BFG vom 12. Juli 2022 wurde die beschwerdeführende Partei unter anderem um Darlegung des Ablaufes der Geschäftsanbahnung mit der ***X2 GmbH***, der Rolle des Herrn ***AB*** bei der Geschäftsanbahnung sowie um Beantwortung der Frage, ob von der beschwerdeführenden Partei Änderungen von den Einreichplänen vom 25.7.2013, auf Grundlage derer am 14.1.2014 die Baubewilligung erteilt wurde, erwirkt wurden. Zudem wurde die beschwerdeführende Partei um Übermittlung vollständiger Kopien aller Unterlagen betreffend die Bauführung durch die ***X2 GmbH*** ersucht.

Mit Schreiben vom 1. August 2022 gab die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen an, durch einen Bekannten Kenntnis von einem Bauprojekt in ***Ort1*** erlangt zu haben und sich aufgrund der attraktiven Grundstückslage sodann bei Herrn ***AB***, der als Hausplaner für die ***X2 GmbH*** tätig sei, über die Möglichkeit eines Grundstückserwerbs sowie über die Planungsmöglichkeiten betreffend das Haus informiert zu haben. Die beschwerdeführende Partei wies zudem darauf hin, keine vertragliche Verpflichtung zur Beauftragung der ***X2 GmbH*** eingegangen zu sein und sich aufgrund eines von Bekannten eingeholten Vergleichsangebotes der Firma ***Y*** sowie nach Prüfung der wirtschaftlichen Situation der ***X2 GmbH*** zu einer Beauftragung der ***X2 GmbH*** entschieden zu haben. Zudem gab die beschwerdeführende Partei an, am Haus alles ändern haben zu können und es sich somit um kein vorgefertigtes Projekt, sondern um ein individuell planbares Haus gehandelt habe.

Am 12. Juli 2022 erging seitens des BFG eine Aufforderung zu einer schriftlichen Zeugenaussage an Herrn ***DE*** als Geschäftsführer der ***X3 GmbH***. Dabei wurde Herr ***DE*** dazu befragt, wer der ***X3 GmbH*** den Auftrag zur Erstellung der Einreichpläne betreffend das Projekt Errichtung eines Doppelwohnhauses mit Garage und Hauskanalleitung im Zuge einer Gesamtanlage auf dem Grundstück Nr ***2*****8*** in ***PLZ1*** ***Gemeinde1***, erteilt und wer die Kosten der Planerstellung getragen hat.

Daraufhin teilte Herr ***DE*** dem BFG fernmündlich sowie mit E-Mail vom 9. August 2022 mit, dass die betreffenden Einreichpläne nicht von der ***X3 GmbH*** erstellt worden seien.

Vielmehr seien diese der ***X3 GmbH*** von der ***X2 GmbH*** übermittelt worden und seien diese von der ***X3 GmbH*** lediglich „gestempelt“ worden.

Mit Beschluss des BFG vom 17.8.2022 wurde der beschwerdeführenden Partei die vorgenannte Zeugenaussage des Herrn ***DE*** zur Kenntnis gebracht. Daraufhin teilte die beschwerdeführende Partei mit E-Mail vom 24. August 2022 im Wesentlichen mit, nichts von einer Zusammenarbeit zwischen der ***X3 GmbH*** und der ***X2 GmbH*** gewusst zu haben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***X1 GmbH*** ist laut aktenskundigem Firmenbuchauszug (***FN1***) im Geschäftszweig „Beratungsleistungen“ tätig. Als Geschäftsführer und mehrheitlich beteiligter Gesellschafter ist im Firmenbuch Herr ***AB***, geb. ****tt.mm.jjjj***, eingetragen.

Mit aktenskundigem Kaufvertrag vom 12. Dezember 2012 erwarb die ***X1 GmbH*** von Herrn ***BC*** das Grundstück mit der Nummer ****1*** der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** (Gemeinde ***Gemeinde1***) im Ausmaß von 7.216 m².

Zur Verwertung der Liegenschaft wurde in der Folge eine Teilung dieses Grundstücks in diverse neue Grundstücke durchgeführt (siehe Punkt 2.2. des Kaufvertrags vom 14.1.2014, abgeschlossen zwischen der ***X1 GmbH*** und der beschwerdeführenden Partei sowie dem Ehegatten der beschwerdeführenden Partei).

Mit Beschluss des Gemeinderates der Gemeinde ***Gemeinde1*** vom 4. Juli 2013 wurde ein die vorgenannte Liegenschaft betreffender Bebauungsplan vom 29. Oktober 2012 mit dem Titel „*Bebauungsplan Nr. ***ABC****“ beschlossen, wobei der diesbezügliche Akt von der Gemeinde ***Gemeinde1*** unter der Bezeichnung „*BBPL ***ABC*** Projekt, ***X2****“ geführt wurde. Dieser Bebauungsplan sieht die Errichtung von insgesamt sechs Doppelwohnhäusern und einem Einfamilienhaus vor.

Mit Eingabe vom 25.11.2013 suchte die ***X3 GmbH*** bei der Gemeinde ***Gemeinde1*** um die baubehördliche Bewilligung für die Errichtung von vier Doppelwohnhäusern mit Garagen auf den neu gebildeten Grundstücken Nr. ****1***, ****3***, ****4***, ****5***, ****6***, ****7***, ****2***, ****8***, alle ***KG1***, an. Die dem Ansuchen zugrundeliegenden Einreichpläne wurden am 25.7.2013 erstellt. Als Planverfasser wird auf den Einreichplänen jeweils die ***X3 GmbH*** ausgewiesen. Die Erstellung der Einreichpläne erfolgte jedoch durch die ***X2 GmbH*** (vgl. aktenskundige Zeugenaussage des Herrn

DE als Geschäftsführer der ***X3 GmbH*** vom 9. August 2022). Die ***X3 GmbH*** wurde bei der Bauverhandlung durch Herrn ***AB*** vertreten (vgl die diesbezügliche Feststellung in der Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde vom 16.12.2019).

Laut aktenkundigem Werbefolder wurden Reihenhäuser des Typs „***A***“ in ***Gemeinde1*** von der ***X2 GmbH*** „*ab monatlich 519,40 Euro belagsschlüsselfertig mit Euro 19.800,- Eigenmittel inkl. Grund und Nebenkosten*“ beworben.

Die beschwerdeführende Partei und ihr Ehegatte, Herr ***Bf2*** hatten eigenen Angaben zufolge durch einen Bekannten Kenntnis von dem oa Bauprojekt in ***Ort1*** erlangt und sich sodann bei Herrn ***AB***, dem Geschäftsführer der ***X1 GmbH***, der als Hausplaner für die ***X2 GmbH*** tätig war, über die Möglichkeit eines Grundstückserwerbs sowie über die Planungsmöglichkeiten betreffend eine Doppelhaushälfte informiert (vgl schriftliche Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 1.8.2022).

Mit Bescheid der Gemeinde ***Gemeinde1*** vom 14.1.2014 wurde dem oa Ansuchen um Baubewilligung vom 25.11.2013 stattgegeben und die Baubewilligung erteilt.

Ebenfalls am 14.1.2014 wurde von der ***X1 GmbH*** als Verkäuferin und der beschwerdeführenden Partei und dem Ehegatten der beschwerdeführenden Partei als Käufer ein Kaufvertrag über das Grundstück Nr ***2***, ***KG1*** im Ausmaß von ca 305 m² abgeschlossen. Laut Punkt 3.1 dieses Kaufvertrages betrug der Gesamtkaufpreis 37.515,00 Euro. Unter Punkt 6.2. des Kaufvertrages wurde wie folgt festgehalten: *„Der Käufer erklärt nach ausdrücklicher Belehrung gegenüber dem Vertragserrichter, dass er bislang keinen Kauf- oder Werkvertrag mit einem Bauunternehmen abgeschlossen hat. Der Käufer wird erst nach Abschluss dieses Vertrages über die beabsichtigte Errichtung eines Eigenheims Anbote einholen und allenfalls entsprechende diesbezügliche Bau- bzw. Werkverträge abschließen.“*

Im Rahmen einer von der belangten Behörde bei der ***X1 GmbH*** durchgeführten Nachschau gab Herr ***AB*** an, als Hausberater der ***X2 GmbH*** einige der Häuser des Bauprojekts ***Gemeinde1*** verkauft zu haben (vgl die diesbezügliche aktenkundige Niederschrift vom 11.9.2019).

Am 18.3.2014 schlossen die beschwerdeführende Partei und ihr Ehegatte mit der ***X2 GmbH*** einen Werkvertrag ab, mit dem die ***X2 GmbH*** von der beschwerdeführenden Partei und ihrem Ehegatten mit der Errichtung eines Doppelhauses mit der Bezeichnung „***A*** 120 mit Keller“ beauftragt wurde. Darin wurde ein Kaufpreis von 135.300,00 Euro vereinbart, wobei davon ein Teilbetrag von 12.300,00 Euro für die Einreichplanung zu bezahlen sei.

Betreffend die Bauausführung wurde festgehalten, „dass die ***X2***, laut der blauen Leistungsbeschreibung ‚Edelrohbau‘, qualifizierte Unternehmen mit der Ausführung der Bauarbeiten beauftragt.“

Laut dem Punkt „Leistungen Firma ***X2***“ werden folgende Leistungen „Aufgrund dieser Vereinbarung von der Firma ***X2*** für den Käufer zusätzlich erbracht:

- * Einreichplanung für alle Grundrisse und Ansichten des Gebäudes
- * Einmalige Planänderung des Einreichplanes
- * Sämtliche Amtsgespräche mit der Gemeinde, Bauamt, Energieversorger, Landesregierung
- * Beaufsichtigung d. ausführenden Firmen für die Einhaltung des vertraglich vereinbarten Baufortschrittes
- * Vereinbarter Fixpreis laut Leistungsbeschreibung“

Unter dem abschließenden Punkt „Sonstige Vereinbarungen“ wurde wie folgt ausgeführt: „Dieser Auftrag wird direkt durch die Firma ***X2*** abgewickelt. Der Auftragnehmer ist weiters jederzeit berechtigt, Teilaufträge an konzessionierte Subfirmen zu vergeben ohne die gesonderte Zustimmung des Auftraggebers dafür einzuholen.“

Den dem Vertragsverhältnis zwischen der beschwerdeführenden Partei und der ***X2 GmbH*** zugrundeliegenden Allgemeinen Auftragsbedingungen zufolge wird betreffend den Kaufpreis unter Punkt 5. „Termineinhaltung, Fixpreisgarantie“ wie folgt ausgeführt: „Es werden Fixpreise vereinbart. Eine Veränderung der Preise wird ausdrücklich ausgeschlossen, es sei denn, die Verzögerung ist durch den Auftraggeber verursacht oder ihm zuzurechnen und beträgt zumindest 90 Tage. In diesem Fall beträgt die Preiserhöhung fix 2% pro Jahr.“

Die Bauausführung erfolgte sodann in Übereinstimmung mit dem oa Baubewilligungsbescheid vom 14.1.2014 und wurden insbesondere keine anzeige- und oder bewilligungspflichtigen Änderungen im Vergleich zum Einreichplan vorgenommen (vgl die aktenkundige Anzeige der Baufertigstellung vom 24.3.2015 sowie den aktenkundigen Ausführungsplan).

2. Beweiswürdigung

Soweit eine Bezugnahme auf konkrete Unterlagen erfolgt, beruhen die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf den jeweils zitierten aktenkundigen Unterlagen, insbesondere auf den aktenkundigen Teilen des Bauaktes der Gemeinde ***Gemeinde1*** sowie auf den aktenkundigen Vertragsunterlagen.

Im Übrigen beruhen die obigen Feststellungen auf den im Rahmen der Beschwerdeentscheidung getroffenen Feststellungen der belangten Behörde, denen von der beschwerdeführenden Partei insoweit nicht entgegengetreten wurde. In diesem

Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, der zufolge es – da die Feststellungen der Beschwerdeentscheidung als Vorhalt gelten – Sache der beschwerdeführenden Partei gewesen wäre, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser (in der Beschwerdeentscheidung auch inhaltlich mitgeteilten) Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 23.5.1996, 94/15/0024; 28.5.2008, 2006/15/0125).

Betreffend das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, sie hätte jederzeit auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen können und dies auch tatsächlich getan, wird auf die Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.1.1 verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Verneinung der Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei

§ 201 Abs 1 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.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt unter anderem ein Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer, soweit er sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

Nach § 4 Abs 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dann, wenn Grundstückskäufer aufgrund eines ihnen vorgegebenen „Vertragsgeflechtes“ in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden werden, 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 auf mehrere Vertragspartner aufgespalten wird, vermag daran nichts zu ändern (vgl vgl zB VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078; 9.11.2000, 2000/16/0039; 10.4.2008, 2007/16/0223).

Somit ist insbesondere dann, wenn ein Erwerber an ein vom Verkäufer oder von einem mit diesem zusammenarbeitenden Dritten vorgegebenes Objekt gebunden ist, ein Kauf mit Gebäude oder Wohnung anzunehmen, auch wenn über die Herstellung des Gebäudes bzw der Wohnung ein gesonderter Vertrag geschlossen wird (vgl zB VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014).

Während die beschwerdeführende Partei für sich in Anspruch nimmt, als Bauherr lediglich Grunderwerbsteuer auf der Grundlage des Kaufpreises für die unbebaute Liegenschaft entrichten zu müssen, vertritt die belangte Behörde die Ansicht, dass als Bemessungsgrundlage auch der mit der ***X2 GmbH*** für die Ausführung des Bauprojekts vereinbarte Werklohn bzw „Kaufpreis“ zugrunde zu legen sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078; 29.7.2004, 2004/16/0053; 12.11.1997, 95/16/0176) ist der Käufer 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 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.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen (vgl VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078; 29.7.2004, 2004/16/0053; 17.10.2001, 2001/16/0230; 12.11.1997, 95/16/0176).

ad a) Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung

Betreffend das oa Kriterium der Möglichkeit zur Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, dass dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der

Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden ist; ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230). Der Umstand, dass ein Erwerber zB berechtigt ist, Zwischenwände zu versetzen, den Grundriss einzelner Flächen zu verändern und dadurch Räume zu vergrößern etc, macht ihn im Sinne der VwGH-Judikatur noch nicht zum Bauherrn (VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014; vgl zB auch VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082; 12.11.1997, 95/16/0176).

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des im Beschwerdefall maßgeblichen Kaufvertrages war die auf der Liegenschaft zu errichtende Doppelhaushälfte bereits planlich fixiert, das Vorhaben bei der Baubehörde eingereicht und wurde dieses von der Baubehörde am Tag der Unterzeichnung des Kaufvertrages bewilligt.

Gemäß § 39 Abs 2 Oberösterreichische Bauordnung 1994 (LGBI 1998/70) darf vom bewilligten Bauvorhaben nur mit Bewilligung der Baubehörde abgewichen werden (VwGH 20.10.2009, 2007/05/0046). Um Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses in einem vom VwGH für die Bejahung der Bauherreneigenschaft erforderliche Ausmaß nehmen zu können (siehe dazu oben), hätte die beschwerdeführende Partei somit um entsprechende Bewilligung bei der Baubehörde ansuchen müssen. Allerdings ist dies gegenständlich nicht erfolgt, sondern erfolgte die Bauausführung in Übereinstimmung mit dem Baubewilligungsbescheid vom 14.1.2014, dem die von der ***X2 GmbH*** erstellten Einreichpläne zugrunde liegen und der von der ***X3 GmbH*** als Bauwerberin erwirkt wurde. Dass die beschwerdeführende Partei somit gegenüber der Baubehörde nicht als Bauwerber auftrat, ist nach der Rsp des VwGH als gewichtiger Aspekt gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft zu werten (vgl zB VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014).

Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang auf das Fehlen einer vertraglichen Verpflichtung zum Abschluss eines Werkvertrages mit der ***X2 GmbH*** verweist, ist dem entgegenzuhalten, dass auch bei fehlender zivilrechtlicher Verknüpfung nach dem letztlich bewirkten wirtschaftlichen Erfolg ein künftiger Grundstückszustand (Grundstück mit noch zu errichtendem Gebäude) Gegenstand des Erwerbsvorgangs sein und die für das bebaute Grundstück zu erbringende Gegenleistung der Grunderwerbsteuer unterliegen kann, wenn zwischen dem Grundstücksübereignungs- und dem Gebäudeerrichtungsvertrag ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang besteht (vgl – zur insoweit vergleichbaren Rechtslage in Deutschland – *Pahlke*, GrEStG⁶ § 9 Rz 19 mit Nachweisen der Rsp des BFH). Darin übereinstimmend hat der VwGH beispielsweise auch in seinem Erkenntnis vom 9.11.2000, 2000/16/0039, dem Umstand, dass beim Ankauf der Liegenschaft keine vertragliche Verpflichtung eingegangen wurde, einen Bauvertrag abzuschließen, kein Gewicht beigemessen und verneinte er die Bauherreneigenschaft des Grundstückserwerbers auf der Grundlage des

vorliegenden Gesamtbildes der tatsächlichen Verhältnisse (vgl zB auch VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Im vorliegenden Beschwerdefall ist insbesondere angesichts des im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung bereits abgeschlossenen Baubewilligungsverfahrens, der Erstellung der Einreichpläne durch die ***X2 GmbH***, der Bewerbung des Bauprojekts durch die ***X2 GmbH***, der im mit der ***X2 GmbH*** abgeschlossenen Werkvertrag vom 18.3.2014 (nachträglich) vereinbarten Übernahme der Kosten für die Einreichplanung durch die beschwerdeführende Partei und der Nahebeziehung der Grundstücksverkäuferin zur ***X2 GmbH*** (Tätigkeit des Geschäftsführers/Hauptgesellschafters der ***X1 GmbH*** als Hausplaner für die ***X2 GmbH***) ist auch ohne dem Eingehen einer ausdrücklichen vertraglichen Verpflichtung zum Abschluss eines Bauvertrages mit der ***X2 GmbH*** nach dem Gesamtbild der Verhältnisse davon auszugehen, dass die beschwerdeführende Partei auf Grund eines ihr vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden wurde und ihr somit keine für eine Bejahung der Bauherreneigenschaft hinreichende Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung zukam (vgl nochmals VwGH 9.11.2000, 2000/16/0039). An der somit nach der Maßgabe der vorgenannten Umstände tatsächlich gegebenen Einbindung in ein von der Veräußererseite vorgegebenes und von der beschwerdeführenden Partei akzeptiertes Gesamtkonzept vermag auch eine noch so ausgeklügelte Vertragskonstruktion nichts zu ändern (vgl dazu zB auch VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

ad b) Baurisiko

Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den ausführenden Unternehmen gerügt, und hat der Erwerber keinen Anspruch auf Aufgliederung und Rechnungslegung, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl VwGH 12.11.1997, 95/16/0176).

Gemäß dem von der beschwerdeführenden Partei mit der ***X2 GmbH*** abgeschlossenen Werkvertrag vom 18.3.2014 oblag die Beaufsichtigung der ausführenden Unternehmen für die Einhaltung des vertraglich vereinbarten Baufortschrittes der ***X2 GmbH*** und war diese berechtigt, Aufträge an Subunternehmer weiter zu geben, ohne dazu die Zustimmung der Auftraggeber einzuholen. Somit ist die ***X2 GmbH*** als Generalunternehmerin anzusehen und lag das Baurisiko nicht bei der beschwerdeführenden Partei, sondern bei der ***X2 GmbH***.

ad c) finanzielles Risiko

Betreffend die Tragung des finanziellen Risikos ist zu berücksichtigen, dass im Werkvertrag vom 18.3.2014 für die Doppelhaushälfte ausdrücklich ein Fixpreis vereinbart wurde, welcher nach

der VwGH-Judikatur ein wesentliches Indiz, das gegen die Tragung des finanziellen Risikos und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft spricht, darstellt (vgl zB VwGH 26.3.1992, 90/16/0211).

Da – wie oben ausgeführt wurde – die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft kumulativ vorliegen müssen (vgl VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078; 29.7.2004, 2004/16/0053; 17.10.2001, 2001/16/0230; 12.11.1997, 95/16/0176), ist die Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei bereits deshalb zu verneinen, weil diese an ein von der ***X2 GmbH*** vorgegebenes Bauprojekt gebunden war und sind somit auch die Baukosten zur Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 zu zählen.

Der Umstand, dass die beschwerdeführende Partei in ein vorgegebenes Bauprojekt eingebunden und damit nicht Bauherr der in Rede stehenden Doppelhaushälfte war, ist erst im Zuge der Ermittlungen durch die belangte Behörde hervorgekommen, sodass sich die erfolgte Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer als unrichtig erwiesen hat. Da die Auswirkungen nicht geringfügig waren, war es daher geboten, die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO festzusetzen.

Im Übrigen wird auf die zu vergleichbaren Fällen ergangene, ebenfalls die Errichtung von Doppelhaushälften durch die ***X2 GmbH*** in der Gemeinde ***Gemeinde1*** betreffende Rsp des BFG verwiesen (vgl BFG 29.8.2022, RV/5100535/2020).

3.1.2. Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Gegenleistung

Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen.

Soweit die beschwerdeführende Partei die Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Gegenleistung bekämpft, ist ihr die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht entgegenzuhalten (vgl die bei *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band II: Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 5 und 6 zu § 5 GrEStG wiedergegebenen Erkenntnisse). Insbesondere sind demnach bei Grundstückslieferungen gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl zB VwGH 31.8.2000, 2000/16/0608; 13.5.2004, 2001/16/0017; 17.3.2005, 2004/16/0278). Konkret handelt es sich bei der auf den Käufer überwälzten Umsatzsteuer um einen Teil des Kaufpreises, nicht um eine sonstige Leistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 (VwGH 13.5.2004, 2001/16/0017).

Mit der gegenständlichen Beschwerde konnte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 20. September 2022