

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Thomas Burkowski, Gerstnerstraße 8/EG, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 25. November 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17. Oktober 2019 betreffend Grunderwerbsteuerfestsetzung gemäß § 201 BAO für den am 11. Februar 2015 von der ***Bf1*** mit Frau ***Verkäuferin*** abgeschlossenen Kaufvertrag, ***ErfNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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 11. Februar 2015 von der ***Bf1*** (Beschwerdeführerin) mit Frau ***Verkäuferin*** abgeschlossenen Kaufvertrag erwarb die Beschwerdeführerin Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft, mit denen Wohnungseigentum an im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung noch nicht errichteten Wohnungseigentumsobjekten verbunden war, zu einem Kaufpreis von 27.600,00 Euro und wurde vom Urkundenverfasser die Grunderwerbsteuer für diesen Erwerbsvorgang selbstberechnet (selbstberechneter Betrag: 966,00 Euro).

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 mit 3.445,61 Euro fest, wobei zusätzlich zum Kaufpreis für die Liegenschaftsanteile Baukosten im Betrag von 70.846,00 Euro als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG angesetzt wurden. Dies im Wesentlichen mit

der Begründung, dass die Beschwerdeführerin an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit dem Verkäufer zusammenarbeitenden Organisators (***X1 GmbH***) vorgegebenes Grundstück gebunden gewesen sei. Zwischen dem Abschluss des Liegenschafts Kaufvertrages und des mit der ***X1 GmbH*** abgeschlossenen Werkvertrages bestehe ein enger sachlicher Zusammenhang. Zudem könne beim Erwerb von Miteigentumsanteilen zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Gebäudes nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei. Da mit den Miteigentümern kein Beschluss gefasst worden sei, sei rechtlich die Bauherreneigenschaft iSd Grunderwerbsteuergesetzes nicht möglich.

Mit Schreiben vom 15. 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 wie folgt ausgeführt:

„Grundsätzlich erfolgte beim gegenständlichen Objekt die Errichtung durch die Beschwerdeführerin als Auftraggeberin und Bauherrin auf eigenes wirtschaftliches Risiko. Im Zeitpunkt des Ankaufes der Liegenschaftsanteile (2015) lag rechtlich bzw. faktisch folgende Situation vor:

*Auf der gegenständlichen Liegenschaft war im Jahr 2011 bereits Wohnungseigentum auf Basis eines seinerzeitigen Einreichplans bzw. einer seinerzeitigen Baubewilligung mit einem darauf basierenden Nutzwertgutachten begründet worden. Das dem Nutzwertgutachten bzw. Einreichplan entsprechende Objekt in Bezug auf die Miteigentumsanteile der ***Verkäuferin*** war nicht errichtet worden. Die übrigen Gebäude bzw. Objekte waren bereits gemäß dem ursprünglichen Baubewilligungsbescheid errichtet.*

Die Beschwerdeführerin beabsichtigte von vornherein nicht das dem bewilligten Einreichplan zugrundeliegende Objekt (Haus/Reihenhaus) zu errichten, sondern wollte zwei Wohnungen zum Zwecke der eigenen Vermietung oder eines allfälligen Verkaufes errichten. Dazu musste ein entsprechender gänzlich neuer Einreichplan angefertigt werden, welcher von der Beschwerdeführerin in Auftrag gegeben wurde. Zu diesem Plan musste das Einverständnis sämtlicher anderer Miteigentümer eingeholt werden. Dies führte etwa dazu, dass einer der Miteigentümer seine Zustimmung zur geplanten Errichtung eines Balkons verweigerte, sodass wiederum im Auftrag der Beschwerdeführerin eine Umplanung zu erfolgen hatte. Von der Baubehörde wurden beispielsweise im Hinblick auf die nunmehr geplante Erhöhung der Zahl der Wohnungseigentumseinheiten (2 Wohnungen anstelle eines Hauses) zusätzliche Parkplätze vorgeschrieben, sodass auch diesbezüglich eine entsprechende Umplanung im Auftrag der Beschwerdeführerin erfolgen musste. Nach erfolgtem Ankauf der Liegenschaftsanteile mit dem verfahrensgegenständlichen Kaufvertrag musste unter anderem mit Zustimmung aller Eigentümer der ursprüngliche Wohnungseigentumsvertrag aufgehoben und auf Basis eines neuen im Auftrag und auf Kosten der Beschwerdeführerin erstellten Nutzwertgutachtens ein neuer Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen werden, wofür die Beschwerdeführerin

sämtliche Kosten, einschließlich der Kosten der Zustimmungserklärungen der pfandberechtigten Banken sowie der grundbücherlichen Durchführung alleine tragen musste. Sämtliche Gewerke wurden auf eigenes Risiko der Beschwerdeführerin beauftragt und ausgeführt und traf sie das vollkommene wirtschaftliche Risiko der Bauführung. Die schlichte Behauptung, die Beschwerdeführerin sei durch die Planung des Verkäufers (***Verkäuferin***) oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators (***X1 GmbH***) an ein vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen, ist daher unrichtig. Natürlich wurden die Liegenschaftsanteile zur Errichtung eines Gebäudes angekauft (wozu auch sonst?), die Planung des zu errichtenden Gebäudes ergab sich allerdings einzig aus den Wünschen der Beschwerdeführerin, den Zustimmungen der Miteigentümer und letztlich den Auflagen der Baubehörde. Die einzige Verbindung mit dem ursprünglichen Plan bestand darin, an der dafür vorgesehenen Stelle unter Ausnutzung des von der Baubehörde vorgegebenen Bauplatzes bzw. Baufensters ein Gebäude zu errichten. Da es sich auf der gegenständlichen Liegenschaft jeweils um gesondert errichtete Gebäude handelte, welche völlig selbständig „existieren“ können, wäre es absurd, einen Beschluss einer Eigentümergemeinschaft über die gemeinsame Errichtung eines Gebäudes, welches gar nicht gemeinsam errichtet wird bzw. wurde oder überhaupt errichtet werden kann, sondern ausschließlich von der Beschwerdeführerin nach eigener Gestaltung mit Zustimmung der weiteren Miteigentümer errichtet wurde, zu verlangen. All diese Umstände hätte die belangte Behörde durchaus im Rahmen der ihr möglichen Einsicht im Grundbuch oder der ihr ebenso möglichen Einsicht in den Bezug habenden Bauakt oder aber durch Nachfrage bei der Beschwerdeführerin feststellen können und müssen. Der Umstand, dass letztlich die ***X1 GmbH*** das beste Angebot zur Errichtung des Hauses erstattete, spielt dabei an sich keine Rolle. Ob dies nun daran gelegen war, dass die ***X1 GmbH*** aus für diese nachvollziehbaren Gründe sämtliche Objekte errichten wollte oder aber daran gelegen war, dass aufgrund ihrer Vermittlungstätigkeit für die ***X1 GmbH*** die Beschwerdeführerin über ein tiefer gehendes Wissen über die Kalkulationsgrundlagen verfügte und daher sich in einer ganz besonderen und besonders günstigen Verhandlungsposition gegenüber der ***X1 GmbH*** befand, kann dabei dahingestellt bleiben. Letztlich wurde ein Liegenschaftsanteil zur Errichtung eines eigenständigen Gebäudes durch die Beschwerdeführerin erworben und bestand kein sachlicher jedenfalls aber kein bindender Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Liegenschaft und dem Werkvertrag mit der oben genannten Gesellschaft, außer dass ein Liegenschaftsanteil zur nachfolgenden eigenständigen Bebauung erworben wurde. Auch der Umstand, dass die grundsätzliche erstmalige Einreichsplanung in Bezug auf die Gesamtliegenschaft aus förderungstechnischen Gründen in einem erfolg musste, stellt diesbezüglich keinen bindenden oder sachlichen Zusammenhang dar. Einerseits war die Beschwerdeführerin aufgrund des Umstandes, dass sie als Kapitalgesellschaft ohnedies nicht förderungswürdig ist, nicht an die diesbezüglichen Auflagen gebunden und ist andererseits die Errichtung eines gänzlich anderen Objektes erfolgt. Letztlich sind daher die in der Begründung gleichsam als Sachverhalt festgestellten Behauptungen ohne jedes festgestellte zugrundeliegende Tatsachensubstrat nur eine schlichte Spekulation der Behörde bei welcher sie

gleichermaßen beweis- als auch argumentationslos von einem von ihr selbst in keiner Form nachvollziehbar festgestellten und schon gar nicht überprüfbar festgestellten Sachverhalt ausgeht. In diesem Punkt liegt auch eine formelle bzw. verfahrensrechtliche Mangelhaftigkeit des Bescheides in Folge mangelhafter bzw. mangelnder Begründung vor zumal auch in keiner Form nachvollziehbar dargelegt wurde, aufgrund welcher Überlegungen und welcher Beweismittel welche Feststellungen getroffen wurden. Insbesondere wurde auch kein rechtliches Gehör vor Erlassung des bekämpften Bescheides eingeräumt und die verfahrensgegenständliche Bauführung auch im Rahmen der bei der Beschwerdeführerin am 11.09.2019 vorgenommenen Nachschau nicht angesprochen, sodass auch diesbezüglich überhaupt keine Argumentation oder Erklärung durch die Beschwerdeführerin erfolgen konnte.“

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 19. Dezember 2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde dazu wie folgt aus:

Mit Kaufvertrag vom 11.02.2015 habe die Beschwerdeführerin von Frau ***Verkäuferin*** 378/1466 Anteile an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1***, erworben. Aufgrund des Wohnungseigentumsvertrages vom 29.11.2011 sei mit diesen Anteilen Wohnungseigentum am Haus Ost Rechts Top 4, am KFZ Stellplatz Top 12 und am Carport Top 13 verbunden. Laut Kaufvertrag sei die Bebauung noch nicht durchgeführt worden, sodass es sich um unbebaute Liegenschaftsanteile handle. Mit Vertrag vom 14.09.2015 sei die Aufhebung des bisherigen Wohnungseigentums aufgrund der Änderungen des Nutzwertgutachtens vom 29.06.2015, die Abtretung von Differenzanteilen und die Begründung von Wohnungseigentum aufgrund dieses Gutachtens erfolgt. Am 05.03.2015 (beim Gemeindeamt ***Ort1*** am 04.05.2015 eingelangt) habe die Beschwerdeführerin das Ansuchen um Baubewilligung zur Errichtung einer Doppelwohnhälfte (Top 4) mit 2 Wohneinheiten gestellt. Mit Bescheid vom 08.06.2015 sei von der Baubehörde die Baubewilligung entsprechend dem Einreichplan vom 25.11.2014, der Baubeschreibung vom 03.03.2015 und dem Energieausweis vom 02.03.2015 erteilt worden. Am 15.06.2015 habe die Beschwerdeführerin mit der Fa ***X1 GmbH*** (***X1***) einen Werkvertrag über die Errichtung eines Doppelhauses, Haustyp DH-***A***, zum Kaufpreis von € 70.846,- (Rohbau) inklusive Einreichplanung von € 2.846,- abgeschlossen. Aus dem Einreichplan vom 26.11.2010, dem Ansuchen um Baubewilligung vom 01.12.2010 und dem Bescheid der Gemeinde ***Ort1*** vom 19.01.2011 (Baubewilligung entsprechend den Projektunterlagen) sei bereits ersichtlich, dass auf dem Grundstück ***EZ1***, ***KG1*** das Bauvorhaben „Errichtung eines Doppelwohnhauses,...Top 3 + 4“ geplant und projiziert worden sei.

Im Anschluss an die oa Sachverhaltsfeststellungen, eine zusammenfassende Wiedergabe des Beschwerdevorbringens und einer 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 Bauausführenden 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 11.02.2015 über den Erwerb der Grundstücksanteile und des Werkvertrages vom 15.06.2015 über die Errichtung des Doppelhauses sowie die abgeschlossenen Projektierungsarbeiten würden belegen, dass der Erwerb auf ein Grundstück mit Haus gerichtet war. 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 Fa ***X1*** erteilt wurde. Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, könne zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Bauwerkes nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer könne rechtlich über das ihnen gemeinsam gehörende Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. Bei einer Mehrheit von Miteigentümern könne somit nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinsame Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge und dergleichen die Bauherreneigenschaft begründen. Da mit den Miteigentümern kein derartiger Beschluss gefasst worden sei, sei rechtlich die Bauherreneigenschaft iSd GrEStG auf Seiten der

Beschwerdeführerin nicht möglich. Die Baukosten seien daher in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen.

Mit Schreiben vom 21. Jänner 2020 wurde von der Beschwerdeführerin ein Antrag auf Vorlage der oa Bescheidbeschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht eingebracht. Darin wurde in Ergänzung zur Beschwerde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Die seitens der belangten Behörde erfolgten Ausführungen seien insoweit unrichtig bzw mangelhaft, als von dieser als Bauwerberin die Firma ***Z1 GmbH*** angeführt wird. Dies treffe jedoch auf den von der Beschwerdeführerin errichteten Bau nicht zu und sei sie für diesen selbst Bauwerberin gewesen. Inwieweit ursprünglich ein anderes Unternehmen Bauwerberin war, sei im Hinblick darauf, dass ein gänzlich anderes Gebäude aufgrund eines anderen Plans zur Ausführung gelangte, unwesentlich. Die Beschwerdeführerin sei als Grundstückserwerberin nicht an ein durch die Planung des Verkäufers oder eines Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen, sondern bloß baurechtlich an ein vorhandenes Baufenster und an die Bestimmungen der Bauordnung, des Bebauungsplans und dergleichen, was aber auf jeden Bauherrn und jedes Bauobjekt zutreffe.

Betreffend die von der belangten Behörde angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vertritt die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass diese im gegenständlichen Fall bzw zur gegenständlichen Fragestellung nur beschränkt bis gar nicht anwendbar sei. So sei die bauliche Gestaltung gemäß den Wünschen der Beschwerdeführerin erfolgt und habe sie auch insoweit das Baurisiko getragen, als sie dem bauausführenden Unternehmen wie auch den anderen beteiligten Professionisten/Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen sei und habe die Beschwerdeführerin auch das alleinige finanzielle Risiko getragen, da sie insoweit sämtliche Gewerke selbst vergeben habe. Der Umstand, dass im Normalfall im Bereich einzelner Auftragsvergaben – wie hier im reinen Baubereich – seitens eines Bauherren versucht werde, einen Fixbetrag zu vereinbaren, sei selbstverständlich und gängige Praxis. Die Anwendung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehe insoweit an der vertragsrechtlichen und wirtschaftlichen Realität vorbei. Die Beschwerdeführerin als Bauherr habe im gegenständlichen Fall nicht für das vollkommen fertiggestellte Gebäude einen Fixpreis bezahlt, sondern bloß für einzelne Gewerke (Bau, Fenster, Fassade, Innenausbau, Elektriker, Installateur, etc) verbindliche Auftragssummen vereinbart.

Soweit die belangte Behörde mit dem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, argumentiert, sei dem entgegen zu halten, dass bereits Wohnungseigentum begründet worden sei. Im Sinne der Gestaltung des Wohnungseigentums als ausschließliches Recht – zumal bei der gegenständlichen Liegenschaft auch keine Allgemeinflächen vorhanden gewesen seien – handle es sich um nichts Anderes, als bei Kauf eines Grundstückes im Alleineigentum. Dies alleine schließe bereits die von der belangten Behörde vertretene Ansicht aus, dass nur die Gesamtheit der Miteigentümer über

das gemeinsam gehörige Grundstück verfügen könne, da aufgrund des begründeten Wohnungseigentums unter Absenz gemeinschaftlicher Flächen grundsätzlich der Wohnungseigentümer alleine über seine ihm ausschließlich im Sinne des Wohnungseigentums zugewiesene Fläche bzw Baulichkeit verfügen könne. Die geforderte Art der Mitwirkung anderer Miteigentümer sei somit von vornherein ausgeschlossen. Vor dem Hintergrund, dass einerseits bereits die Baulichkeiten der anderen Miteigentümer bestehen würden und das Miteigentum im Sinne des Wohnungseigentums bereits eine ausschließliche Rechtsposition verschaffe, könne schon von Vornherein keine Willenseinigung und kein gemeinsamer Beschluss oder gar ein gemeinschaftlicher Bauauftrag erforderlich sein, welcher rechtlich gar nicht möglich und zulässig sei. Die einzige Form der Beschlussfassung, welche im gegenständlichen Fall möglich gewesen und auch durchgeführt worden sei, sei in Bezug auf die Zustimmung zur Errichtung bzw im Hinblick auf die nachfolgend notwendige Neuparifizierung des Objektes erfolgt.

Am 26. März 2020 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Im Rahmen der Stellungnahme legte die belangte Behörde in Ergänzung der in der Beschwerdevorentscheidung erfolgten Ausführungen dar, dass ihrer Ansicht nach im Ergebnis keines der nach der Rsp des VwGH für eine Bejahung der Bauherreneigenschaft kumulativ erforderlichen Kriterien erfüllt werde:

- Eine Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung sei unter Verweis auf das Fehlen eines erforderlichen gemeinsamen Miteigentümerbeschlusses zu verneinen. Zudem komme es für die Bauherreneigenschaft vor allem darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Objektes – nämlich auf das Gesamtkonzept und nicht nur hinsichtlich unwesentlicher Änderungen wie zB im Innenausbau – noch Einfluss nehmen habe können (Verweis auf VwGH, 26.03.1992, 90/16/0211; 16.11.1995, 93/16/0017; 29.1.1996, 95/16/0121). Die Beschwerdeführerin habe jedoch nicht darlegen können, dass sie auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion des Hauses Einfluss nehmen habe können.
- Das Baurisiko trage, 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 könne daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (Verweis auf VwGH vom 12.11.1997, 95/16/0176; 13.05.2003, 99/15/0238). Nach dem Werkvertrag vom 15.6.2015 sei die ***X1 GmbH*** als Generalunternehmerin anzusehen. Sie sei auch berechtigt gewesen, Aufträge an Subunternehmer weiter zu geben und habe das Baurisiko nicht bei der Beschwerdeführerin, sondern weitgehend bei der ***X1 GmbH*** gelegen, was als

gewichtiges Argument gegen die Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin spreche.

- Im Werkvertrag sei ein Fixpreis vereinbart worden, welcher laut VwGH-Judikatur ein wesentliches Indiz darstelle, das gegen die Tragung des finanziellen Risikos und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft spreche (Verweis auf VwGH 13.05.2003, 99/15/0238; 29.7.2004, 2004/16/0053).

Am 12. Juli 2022 ergingen seitens des BFG jeweils Aufforderungen zu einer schriftlichen Zeugenaussage an Frau ***Verkäuferin*** sowie an Herrn ***Gf X1*** als Geschäftsführer der ***X1 GmbH***. Dabei wurde Frau ***Verkäuferin*** ua die Frage gestellt, ob sie bereits von Anfang an vorhatte, ihre Miteigentumsanteile und das damit verbundene Wohnungseigentum am Objekt „Top4“ zu veräußern, ohne das Haus bzw die Doppelhaushälfte zu errichten, oder ob sie ursprünglich die Absicht hatte, das Objekt „Top4“ errichten zu lassen. Herr ***Gf X1*** wurde ua dazu befragt, ob die ***X1 GmbH*** – von der Grundstückseigentümerin Frau ***Verkäuferin*** oder von der ***Z1 GmbH*** – bereits dazu beauftragt worden war, die Doppelhaushälfte „Top4“ zu planen/errichten, bevor im Auftrag der Beschwerdeführerin eine Projektänderung vorgenommen wurde.

Weiters wurden Herrn ***Gf X1*** zusammengefasst folgende Fragen gestellt:

- Wer beauftragte die ***X1 GmbH*** mit der Erstellung der Einreichpläne vom 26.11.2010 und wer trug die Kosten für die Einreichplanerstellung?
- Wann wurde die ***X1 GmbH*** von der Beschwerdeführerin mit der Erstellung geänderter Einreichpläne für das Objekt „Top4“ bzw die Objekte Top4a und Top 4b beauftragt (Einreichplan vom 25.11.2014)?

Zudem wurde Herr ***Gf X1*** um Übermittlung einer Kopie der von der ***X1 GmbH*** mit der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Verträge betreffend das gegenständliche Gebäude ersucht.

Frau ***Verkäuferin*** gab dem BFG daraufhin mit E-Mail vom 14. Juli 2022 bekannt, dass es von ihrer Seite nie geplant gewesen sei, auf dem an die Beschwerdeführerin verkauften Grundstück ein Gebäude auf ihre Kosten zu errichten. So wie auch bei den Grundstücken daneben, seien diese (Anm: die von Frau ***Verkäuferin*** verkauften Grundstücke bzw Miteigentumsanteile) immer direkt an Bauwerber verkauft worden, die dann Gebäude von der Firma ***X1*** – bzw bei der angesprochenen Parzelle „Top 4“ Herr ***Gf Bf1*** selber – errichtet hätten. Frau ***Verkäuferin*** habe nur den Grund an Herrn ***Gf Bf1*** bzw ***X1*** verkauft, aber nie einen Vertrag bezüglich eines Hausbaus abgeschlossen.

Die an Herrn ***Gf X1*** gerichtete Fragen wurden mit Schreiben dessen anwaltlichen Vertreters vom 12. August 2022 im Wesentlichen wie folgt beantwortet und wurden diesem Schreiben die vom BFG angeforderten Unterlagen beigelegt:

- Die ***X1 GmbH*** habe zum Zeitpunkt der Erstellung des Einreichplanes vom 26.11.2010 betreffend die Errichtung der Doppelwohnhälfte Top 4 über kein Auftragsverhältnis verfügt und sei die Erstellung der Einreichpläne gemeinsam mit der Doppelwohnhälfte Top 3a erfolgt, hinsichtlich der bereits ein Auftragsverhältnis bestanden habe. Insbesondere sei die ***X1 GmbH*** weder von der Beschwerdeführerin noch von der Firma ***Z1 GmbH*** mit der Erstellung der Einreichpläne vom 26.11.2010 (hinsichtlich der Doppelwohnhälfte Top 4) beauftragt worden.
- Die Einreichpläne hinsichtlich der Objekte Top 1, Top 2 sowie Top 3 seien von den jeweiligen Vertragspartnern bezahlt worden, mit welchen die ***X1 GmbH*** sodann die Werkverträge abgeschlossen habe. Die Kosten für die Planerstellung Top 4a seien sodann in weiterer Folge durch die Beschwerdeführerin bezahlt worden.
- Hinsichtlich der geänderten Einreichpläne für die Objekte Top 4a und 4b könnten keine näheren Auskünfte erteilt werden; diesbezüglich sei die planliche Abänderung nicht durch die ***X1 GmbH*** erfolgt.

Vom BFG wurde zudem Einsicht in die Urkundensammlung des Grundbuchs genommen und wurden die die gegenständliche Liegenschaft betreffenden dort auffindbaren Urkunden zum Akt genommen.

Im Rahmen der am 11.10.2022 stattgefundenen mündlichen Verhandlung führten die Parteien im Wesentlichen aus wie in den bisherigen Schriftsätzen. Ergänzend wurde von der beschwerdeführenden Partei insbesondere betreffend die durch die Beschwerdeführerin erfolgten Planungsänderungen vorgebracht, dass auch eine Vergrößerung des Gebäudes in der Breite um einen halben Meter stattgefunden habe. Zudem sei der Keller entfallen und seien zusätzliche Kfz-Stellplätze eingeplant worden. Auch sei eine neuerliche Genehmigung der Straßenmeisterei eingeholt worden. Darüber hinaus wurde von der Beschwerdeführerin ua auch die von der belangten Behörde vorgenommene Qualifizierung der ***X1 GmbH*** als Generalunternehmer in Abrede gestellt, da Gegenstand des von der Beschwerdeführerin mit diesem Unternehmen abgeschlossenen Werkvertrags lediglich die Errichtung eines Rohbaus gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Frau ***Verkäuferin*** war aufgrund eines Schenkungsvertrages vom 27.04.1970 Alleineigentümerin der zum damaligen Zeitpunkt unbebauten Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1***.

Am 20.12.2010 wurde bei der Gemeinde ***Ort1*** ein Ansuchen um Baubewilligung betreffend die Errichtung eines Doppelwohnhauses (im Einreichplan vom 26.11.2010 bezeichnet als „Top 1 + 2“) mit Hauskanalleitung, Garage und Carport im Zuge einer Gesamtanlage auf der vorgenannten Liegenschaft eingereicht.

Zudem wurde am 20.12.2010 bei der Gemeinde ***Ort1*** ein Ansuchen um Baubewilligung betreffend die Errichtung eines weiteren Doppelwohnhauses (im Einreichplan vom 26.11.2010 bezeichnet als „Top 3 + 4“) mit Hauskanalleitung, Garage und Carport im Zuge einer Gesamtanlage auf der vorgenannten Liegenschaft eingereicht.

Als Bauwerber trat dabei jeweils die ***Z1 GmbH*** auf. Planverfasser war jeweils die ***X1 GmbH***.

Mit Bescheid der Gemeinde ***Ort1*** vom 19. Jänner 2011 wurde der ***Z1 GmbH*** die Baubewilligung erteilt für den Neubau eines Doppelwohnhauses mit Garage und Carport auf dem gemeinsamen Bauplatz, bestehend aus den Grundstücken Nr. ***GrstNr1***, ***GrstNr2***, ***GrstNr3*** und ***GrstNr4***, ***EZ1***, ***KG1*** entsprechend den aufgelegten und als solche gekennzeichneten Projektunterlagen, bestehend insbesondere aus dem Einreichplan (TOP 1+2) vom 26.11.2010, der Baubeschreibung vom 26.11.2010, dem Energieausweis vom 30.11.2010 (TOP 1) und dem Energieausweis vom 01.12.2010 (TOP 2).

Mit weiterem Bescheid der Gemeinde ***Ort1*** vom 19. Jänner 2011 wurde der ***Z1 GmbH*** die Baubewilligung erteilt für den Neubau eines Doppelwohnhauses mit zwei Carports auf dem gemeinsamen Bauplatz, bestehend aus den Grundstücken Nr. ***GrstNr1***, ***GrstNr2***, ***GrstNr3*** und ***GrstNr4***, ***EZ1***, ***KG1*** entsprechend den aufgelegten und als solche gekennzeichneten Projektunterlagen, bestehend insbesondere aus dem Einreichplan (TOP 3+4) vom 26.11.2010, der Baubeschreibung vom 26.11.2010, dem Energieausweis vom 30.11.2010 (TOP 3) und dem Energieausweis vom 30.11.2010 (TOP 4).

Mit einheitlichem Kaufvertrag, abgeschlossen am 22. Februar 2011 zwischen Frau ***Verkäuferin*** als Verkäuferin und Herrn ***Käufer1***, Frau ***Käufer2*** und Frau ***Käufer3*** als Käufer verkaufte Frau ***Verkäuferin*** 175/1485 Anteile an dieser Liegenschaft an Herrn ***Käufer1***, 175/1485 Anteile an dieser Liegenschaft an Frau ***Käufer2*** und 343/1485 Anteile an dieser Liegenschaft an Frau ***Käufer3***.

Laut Punkt 6.1. des vorgenannten Kaufvertrages vom 22. Februar 2011 beabsichtigen die Käufer „eine gemeinsame Errichtung eines Doppelhauses im Wohnungseigentum mit

Eigengärten und KFZ-Stellplätzen. Grundlage für die spätere Bebauung ist der den Käufern bekannte Plan. Der Anteilserwerb an der Liegenschaft erfolgt im Sinne des Flächenbedarfes der einzelnen beabsichtigten Wohnungseigentumseinheiten samt Eigengärten und Zufahrten sowie allfälligen KFZ-Stellplätzen bzw. Garagen, da grundsätzlich keine Allgemeinflächen beabsichtigt bzw. vorgesehen sind. Die Zuordnung der Flächen des Grundstückes von rund 693 m² soll im Sinne des Planes wie folgt durchgeführt werden:

*Haus 1 Top1 + KFZ-Stellplatz 350 m² ***Käufer1*** und ***Käufer2****

*Haus 1 Top 2 + KFZ-Stellplatz 343 m² ***Käufer3***“*

Laut Punkt 6.4. wäre grundsätzlich „die Errichtung eines weiteren Doppelhauses auf dem restlichen Liegenschaftsteil des Verkäufers möglich und beabsichtigt und besteht diesbezüglich eine Planung.“

Mit am 29.11.2011 zwischen den oa Miteigentümern abgeschlossenem „Übereinkommen und Vertrag zur Begründung von Wohnungseigentum“ wurde Wohnungseigentum an folgenden Wohnungseigentumseinheiten begründet und dieses wie folgt zugewiesen:

Wohnungseigentümer	Top Nr	Beschreibung (abgekürzt)	Nutzwert/berichtigte Miteigentumsanteile in 1466-tel
Käufer1 /***Käufer2***	1	Haus West links	jeweils 146
	5	Kfz-Stellplatz bei Top 1 li	jeweils 8
	6	Carport bei Top 1	jeweils 23
	7	Kfz-Stellplatz bei Top 1 re	jeweils 7
Käufer3	2	Haus West rechts	310
	8	Kfz-Stellplatz bei Top 2 li	16
	9	Carport bei Top 2 re	38

Verkäuferin	3	Haus Ost links	300
	10	Carport bei Top 3 li	40
	11	Kfz-Stellplatz bei Top 3 re	16
Verkäuferin	4	Haus Ost rechts	322
	12	Kfz-Stellplatz bei Top 4 li	16
	13	Carport bei Top 4 re	40

Mit Kaufvertrag, abgeschlossen am 2. Februar 2012 zwischen Frau ***Verkäuferin*** als Verkäuferin und Herrn ***Käufer4*** und Frau ***Käufer5*** als Käufer verkaufte Frau ***Verkäuferin*** an die vorgenannten Käufer jene Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1***, mit denen Wohnungseigentum am Haus Ost Links mit der topografischen Bezeichnung Top 3 und am Carport mit der topografischen Bezeichnung Top 10 und am KFZ Stellplatz mit der topografischen Bezeichnung Top 11 verbunden ist.

Unter Punkt 2.1. des vorgenannten Kaufvertrages wurde festgehalten, „*dass derzeit die im Punkt 2.1. näher bezeichneten Wohnungseigentumseinheiten nur in Vertragsform bestehen und die Bebauung noch nicht durchgeführt wurde, sodass es sich zum Zeitpunkt der (sic!) Kaufes bzw. Verkaufes diesbezüglich um unbebaute Liegenschaftsanteile in parifizierter Form bzw. Form von Wohnungseigentum handelt.*“

Laut Punkt 6.1. des vorgenannten Kaufvertrages beabsichtigt der Käufer „*eine gemeinsame Errichtung eines Doppelhauses im Wohnungseigentum mit Eigengärten und KFZ-Stellplätzen. Grundlage für die spätere Bebauung ist der dem Käufer bekannte Plan. Die Errichtung erfolgt mit den weiteren Eigentümer (sic!) der noch bei ***Verkäuferin*** verbliebenen Anteile. Diesbezüglich nimmt der Käufer zur Kenntnis, dass eine Bebauung nur im Rahmen der vorhandenen Pläne bzw. des Begründung von Wohnungseigentum zugrunde liegenden Nutzwertgutachtens erfolgen kann.*“

Die Abwicklung der Bauausführung erfolgte bei sämtlichen oa Doppelhaushälften durch die ***X1 GmbH***, mit der die jeweiligen Miteigentümer entsprechende Werkverträge abgeschlossen hatten (vgl die schriftliche Zeugenaussage von Herrn ***Gf X1*** vom 12. August 2022 sowie die jeweiligen von der ***X1 GmbH*** bei der Gemeinde ***Ort1*** eingereichten Baufortschrittsmeldungen). Im März 2012 wurde der Gemeinde ***Ort1*** die Fertigstellung des Doppelhauses mit den Wohnungseigentumseinheiten Top 1 und Top 2 angezeigt. Im Februar 2014 wurde der Gemeinde ***Ort1*** die Fertigstellung der Doppelhaushälfte mit der Wohnungseigentumseinheit Top 3 angezeigt.

Mit Kaufvertrag, abgeschlossen am 11. Februar 2015 zwischen Frau ***Verkäuferin*** als Verkäuferin und der Beschwerdeführerin als Käuferin, verkaufte Frau ***Verkäuferin*** an die Beschwerdeführerin jene Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1***, mit denen Wohnungseigentum am Haus Ost Rechts mit der topografischen Bezeichnung Top 4 und am KFZ Stellplatz mit der topografischen Bezeichnung Top 12 und am Carport mit der topografischen Bezeichnung Top 13 verbunden war. Als Kaufpreis wurden dabei 27.600,00 Euro vereinbart.

Unter Punkt 2.1. des vorgenannten Kaufvertrages wurde festgehalten, *„dass derzeit die im Punkt 2.1. näher bezeichneten Wohnungseigentumseinheiten nur in Vertragsform bestehen und die Bebauung noch nicht durchgeführt wurde, sodass es sich zum Zeitpunkt der (sic!) Kaufes bzw. Verkaufes diesbezüglich um unbebaute Liegenschaftsanteile in parifizierter Form bzw. Form von Wohnungseigentum handelt.“*

Laut Punkt VI. des vorgenannten Kaufvertrages verpflichtet sich der Käufer, *„in sämtliche allfälligen Vertragsverhältnisse des Verkäufers in Bezug auf den Vertragsgegenstand einzutreten und die dazu notwendigen Erklärungen und Unterschriften unverzüglich zu leisten bzw. durchzuführen sowie den Verkäufer diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.*

Dem Käufer wird die den oben bezeichneten Objekten im Plan bzw.

Wohnungseigentumsvertrag zugeordneten Flächen zu seiner alleinigen Nutzung und Benutzung überlassen. Dieser Plan ist dem Käufer genau bekannt und verfügt dieser über eine Ausfertigung desselben.

...

Der Käufer nimmt ferner zur Kenntnis, dass infolge des Nutzwertgutachtens, welches auf dem bewilligten Einreichplan basiert, die Bebauung ausschließlich im Sinne des Einreichplanes bzw. des Nutzwertgutachtens erfolgen kann, soweit nicht die Zustimmung sämtlicher weiterer Miteigentümer zu einer Änderung vorliegt.“

Am 4.5.2015 wurde von der Beschwerdeführerin bei der Gemeinde ***Ort1*** nach erfolgter Einwilligung der übrigen Miteigentümer hinsichtlich der erfolgten Planänderungen ein Ansuchen um Baubewilligung bzw. *„Änderung des Bauvorhabens § 34“* betreffend die Errichtung einer Doppelhaushälfte mit 2 Wohneinheiten mit Hauskanalleitung auf der Liegenschaft eingereicht, wobei dem Ansuchen ein neuer Einreichplan vom 25.11.2014 zugrunde lag. Dieser Einreichplan mit der Bezeichnung *„Projektänderung Top-4“* weist die Beschwerdeführerin als Bauwerber und die ***X1 GmbH*** als Planverfasser und Bauführer aus. Darin wurde im Gegensatz zum ursprünglichen Einreichplan und dem darauf beruhenden Baubewilligungsbescheid die Doppelhaushälfte *„Top 4“* in zwei 2 Wohneinheiten unterteilt (*„Top 4a“* [Erdgeschoß] und *„Top 4b“* [Oberschoß]). Zudem erfolgte eine Vergrößerung des Gebäudes in der Breite um einen halben Meter und unterbleib – wiederum im Gegensatz zum ursprünglichen Einreichplan – eine Unterkellerung.

Mit Bescheid der Gemeinde ***Ort1*** vom 8. Juni 2015 wurde der Beschwerdeführerin die Baubewilligung erteilt für die Errichtung einer Doppelhaushälfte (TOP 4) mit 2 Wohneinheiten und für die Errichtung einer Gerätehütte auf dem gemeinsamen Bauplatz, bestehend aus den Grundstücken ***GrstNr1***, ***GrstNr2***, ***GrstNr3*** und ***GrstNr4***, jeweils ***EZ1***, ***KG1*** entsprechend den aufgelegten und als solche gekennzeichneten Projektunterlagen, bestehend insbesondere aus dem Einreichplan vom 25.11.2014, der Baubeschreibung vom 03.03.2015 und dem Energieausweis vom 02.03.2015.

Am 15. Juni 2015 wurde von der Beschwerdeführerin ein als Werkvertrag titulierte Schreiben unterfertigt, mit dem die ***X1 GmbH*** von der Beschwerdeführerin mit der Errichtung des Bauprojekts „***Ort1*** DH-***A***“ mit Baubeginn Juni 2015 beauftragt wurde. Darin wurde ein Kaufpreis von 70.846,00 Euro ausgewiesen, wobei davon ein Teilbetrag von 2.846,00 Euro für die Einreichplanung zu bezahlen sei.

Betreffend die Bauausführung wurde festgehalten, *„dass die ***X1***, laut der blauen Leistungsbeschreibung ‚Edelrohbau‘, qualifizierte Unternehmen mit der Ausführung der Bauarbeiten beauftragt.“*

Laut dem Punkt „Leistungen Firma ***X1***“ werden folgende Leistungen *„Aufgrund dieser Vereinbarung von der Firma ***X1*** 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 ***X1*** 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 Beschwerdeführerin und der ***X1 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.“*

In der Folge wurde die Errichtung der Doppelhaushälfte von der ***X1 GmbH*** abgewickelt und wurde der Gemeinde ***Ort1*** im März 2017 die Fertigstellung der „Doppelhaushälfte mit den Wohnungseigentumseinheiten Top 4“ angezeigt.

Mit am 14.9.2015 zwischen den Miteigentümern der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** in ihrer Eigenschaft als Wohnungseigentümer abgeschlossenen Vertrag wurde infolge der Änderung der Einreichplanung hinsichtlich des Objektes „Top 4“ und mit der damit einhergehenden Notwendigkeit der Erstellung eines neuen Nutzwertgutachtens die aufgrund des Vertrages zur Begründung von Wohnungseigentum vom 29.11.2011 begründete Wohnungseigentümergeinschaft einvernehmlich aufgehoben, das Wohnungseigentum auf der Grundlage des nunmehr vorliegenden Nutzwertgutachtens neu begründet und die in diesem Zusammenhang erforderliche Abtretung von Miteigentumsanteilen unter den Miteigentümern vereinbart.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf den zitierten aktenkundigen Unterlagen, insbesondere auf den aktenkundigen Teilen des Bauaktes der Gemeinde ***Ort1*** sowie auf den aktenkundigen Vertragsunterlagen, die allesamt im Grundbuch abrufbar sind. Die Feststellungen betreffend den Umfang der erfolgten Planänderungen durch die Beschwerdeführerin beruhen auf den glaubwürdigen, nicht der Aktenlage widersprechenden Ausführungen der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung, denen von der Amtspartei nicht entgegengetreten wurde. Im Übrigen wurden die obigen Sachverhaltsfeststellungen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vom BFG im Rahmen der durchgeführten mündlichen Verhandlung vorgehalten und wurde diesen von den Parteien nicht entgegengetreten, sodass diese als richtig angesehen werden können.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 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.

Gemäß § 8 Abs 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

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 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 Beschwerdeführerin für sich in Anspruch nimmt, als Bauherr lediglich Grunderwerbsteuer auf der Grundlage des Kaufpreises von 27.600,00 Euro entrichten zu müssen, vertritt die belangte Behörde die Ansicht, dass als Bemessungsgrundlage auch der mit der ***X1 GmbH*** für die Ausführung des Bauprojekts vereinbarte Werklohn bzw „Kaufpreis“ von 70.846,00 Euro 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).

Im vorliegenden Fall wurde der für die Entstehung der Steuerschuld gemäß § 8 Abs 1 GrEStG 1987 maßgebliche steuerpflichtige Erwerbsvorgang mit Abschluss des Kaufvertrages vom 11. Februar 2015 gesetzt (§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987).

Unter Berücksichtigung des Grundsatzes, dass bei Verkehrsteuern die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse (abgesehen von der Verwirklichung steuervernichtender Tatbestände zB gemäß § 17 GrEStG 1987) nicht beseitigt wird, ist daher für die Beantwortung der Frage, ob der Beschwerdeführerin die Bauherreneigenschaft zukommt, auf den genannten Vertragsabschlusszeitpunkt abzustellen (vgl VwGH 19.8.1997, 95/16/0006; 28.3.1996, 95/16/0019, und die dort angeführten weiteren Nw der Rsp des VwGH).

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).

Mit dem im Beschwerdefall maßgeblichen Kaufvertrag hat die Beschwerdeführerin einen Anteil an der gegenständlichen Liegenschaft, verbunden insbesondere mit dem Wohnungseigentum an der Doppelhaushälfte Top 4, erworben. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses waren die auf der Liegenschaft zu errichtenden Gebäude planlich fixiert, das Vorhaben bei der Baubehörde eingereicht und von der Baubehörde bewilligt worden. Zudem waren abgesehen von der Doppelhaushälfte Top 4 alle Gebäude – insbesondere auch die unmittelbar an die geplante Doppelhaushälfte Top 4 angrenzende Doppelhaushälfte Top 3 – auch bereits errichtet worden.

Die Beschwerdeführerin stützt ihren Standpunkt insbesondere auf den Umstand, dass sie – anders als in den vom VwGH beurteilten Fällen des Erwerbs von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen (künftig) Wohnungseigentum verbunden werden soll (vgl zB VwGH 28.9.2000, 99/16/0519) – im Beschwerdefall gemeinsam mit den erworbenen Miteigentumsanteilen auch das bereits begründete Wohnungseigentum insbesondere an der Doppelhaushälfte Top 4 erworben habe und ihr somit im Ergebnis eine einem Alleineigentümer zukommende Rechtsposition zugekommen wäre. Damit verkennt die Beschwerdeführerin aus nachstehenden Gründen allerdings die Rechtslage:

§ 16 WEG 2002 lautet – soweit gegenständlich relevant – wie folgt:

„(1) Die Nutzung des Wohnungseigentumsobjekts kommt dem Wohnungseigentümer zu.

(2) Der Wohnungseigentümer ist zu Änderungen (einschließlich Widmungsänderungen) an seinem Wohnungseigentumsobjekt auf seine Kosten berechtigt. Die Änderungen bedürfen der Zustimmung aller anderen Wohnungseigentümer, sofern die Beeinträchtigung schutzwürdiger Interessen anderer Wohnungseigentümer möglich ist. Unter den folgenden Voraussetzungen darf eine Zustimmung nicht verweigert und kann eine nicht erteilte Zustimmung gerichtlich ersetzt werden:

1. Die Änderung darf weder eine Schädigung des Hauses noch eine Beeinträchtigung schutzwürdiger Interessen der anderen Wohnungseigentümer, besonders auch keine Beeinträchtigung der äußeren Erscheinung des Hauses, noch eine Gefahr für die Sicherheit von Personen, des Hauses oder von anderen Sachen zur Folge haben.

...“

Bereits sobald eine beabsichtigte Änderung am Wohnungseigentumsobjekt geschützte Interessen anderer Wohnungseigentümer beeinträchtigen könnte – wobei Ausnahmen praktisch selten sind (etwa nicht tragende Zwischenwände ohne allgemeine Versorgungsleitungen; Terrassenverfließen) –, muss mangels Zustimmung aller Miteigentümer (die Zustimmung der Mehrheit oder des Verwalters ist bedeutungslos) die Genehmigung des Außerstreitrichters nach § 16 Abs 2 WEG 2002 eingeholt werden (vgl Würth in Rummel, ABGB³ § 16 WEG 2002 Rz 6 und die dort angeführten Nw der Rsp des OGH). Wird dies unterlassen, so kann der Ändernde im Rechtsweg zur Beseitigung der insofern rechtswidrigen Änderungen und auf Unterlassung künftiger Eingriffe verhalten werden (Würth in Rummel, ABGB³ § 16 WEG 2002 Rz 6).

Neben diesen zivilrechtlichen Beschränkungen ergeben sich im Beschwerdefall Einschränkungen hinsichtlich der Möglichkeit zur Vornahme von Änderungen am – noch zu errichtenden – Wohnungseigentumsobjekt auch aus dem Baurecht:

Gemäß § 39 Abs 2 Oberösterreichische Bauordnung 1994 darf vom bewilligten Bauvorhaben nur mit Bewilligung der Baubehörde abgewichen werden (VwGH 20.10.2009, 2007/05/0046).

Gemäß § 28 Abs 2 Z 2 Oö BauO 1994 ist bei einem Neu-, Zu- und Umbau sowie beim Abbruch von Gebäuden für eine Bewilligung des Bauvorhabens – wenn der Bauwerber nicht Alleineigentümer ist – die Zustimmung der Miteigentümer erforderlich. Eine auf das Vorliegen von Wohnungseigentum bezogene Ausnahme von der Erforderlichkeit der Zustimmung der Miteigentümer sieht § 28 Abs 2 Z 2 OÖ BauO 1994 lediglich für den Fall vor, dass es sich um Zu- oder Umbauten INNERHALB einer selbständigen Wohnung, einer sonstigen selbständigen Räumlichkeit oder auf einem damit verbundenen Teil der Liegenschaft im Sinn des § 1 Wohnungseigentumsgesetz, des § 1 Wohnungseigentumsgesetz 1975 oder des § 2 Wohnungseigentumsgesetz 2002 handelt.

Die Beschwerdeführerin war vor diesem Hintergrund aber sowohl nach der Maßgabe des WEG 2002 als auch nach den Bestimmungen der Oö BauO 1994 im Hinblick auf die von ihr geplante Projektänderung – wie auch generell im Hinblick auf eine nach der Rsp des VwGH für eine Bejahung der Bauherreneigenschaft erforderliche Möglichkeit der Einflussnahme hinsichtlich der Gestaltung der Gesamtkonstruktion (siehe dazu oben) – von der Zustimmung der übrigen Miteigentümer abhängig und konnte sie somit entgegen dem Beschwerdevorbringen gerade nicht wie ein Alleineigentümer das Ob und Wie der Bebauung bestimmen. Darin übereinstimmend wurde auch unter Punkt VI des gegenständlichen Kaufvertrages ausdrücklich festgehalten, dass *„infolge des Nutzwertgutachtens, welches auf dem bewilligten Einreichplan basiert, die Bebauung ausschließlich im Sinne des Einreichplanes bzw. des Nutzwertgutachtens erfolgen kann, soweit nicht die Zustimmung sämtlicher weiterer Miteigentümer zu einer Änderung vorliegt.“*

Somit war die Beschwerdeführerin aber – bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des die Steuerschuld begründenden Vertragsabschlusses – (vorerst) an ein vorgegebenes Gesamtkonzept gebunden, das bereits lange vor dem Vertragsabschluss der Beschwerdeführerin von einer anderen Person als Bauwerber bei der Baubehörde beantragt und von dieser bewilligt worden war und kam der Beschwerdeführerin somit zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein nach der Rsp des VwGH (siehe dazu oben) erforderliches Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes nicht zu (vgl in diesem Zusammenhang auch *Schaffer/Siller*, GrEStG § 5 Rz 191, denen zufolge bei Erwerb eines Liegenschaftsanteils verbunden mit Wohnungseigentum der Käufer keinen Einfluss auf die Gestaltung des Gebäudes nehmen könne und der Käufer somit nicht als Bauherr angesehen werden könne).

Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin mit Zustimmung der übrigen Miteigentümer später schließlich ein neues Bauansuchen stellte und solcherart letzten Endes ein Projekt realisierte, das vom ursprünglichen Projekt abwich, fällt demgegenüber bereits deshalb nicht ins Gewicht,

weil dadurch kein abgabenvernichtender Tatbestand erfüllt wurde. So sind derartige Fälle nach der Rsp des VwGH (vgl das Erkenntnis vom 28.3.1996, 95/16/0019) insoweit nicht anders zu behandeln als der Fall, in dem beispielsweise ein Käufer zunächst ein Grundstück samt einem darauf befindlichen Gebäude erwirbt (was zur Einbeziehung des auf das Gebäude entfallenden Kaufpreisteiles in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer führt) und dann nach dem Eigentumserwerb (aus welchem Grund auch immer) das Gebäude umbaut oder gar abreißen und einen Neubau errichten lässt. Ebenso wie dadurch die bereits durch den steuerpflichtigen Erwerbsvorgang (Kauf) entstandene Steuerschuld nicht wieder beseitigt wird, wurde somit auch durch die von der Beschwerdeführerin erst nach Erlangung ihrer Miteigentümerposition bzw Wohnungseigentümerposition (mit Zustimmung der übrigen Miteigentümer) erwirkte Projektänderung die bereits mit dem ursprünglichen Kauf eines vorgegebenen Projektes entstandene Steuerschuld nicht mehr beseitigt (vgl VwGH 28.3.1996, 95/16/0019; 19.8.1997, 95/16/0006).

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.

Mit der gegenständlichen Beschwerde konnte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt werden und ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

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 13. Oktober 2022

