

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rechtsanwälte, Adr-RA, 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 10-2014, 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 27.10./06.11.2014 erwarb die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) von der W-GmbH, FN-y (in der Folge kurz: W-GmbH), die Liegenschaft EZ-1 Grundbuch KG-N, bestehend aus dem Grundstück Nr. 3520/11 im Ausmaß von 565 m².

Für das vertragsgegenständliche Grundstück wurde ein Kaufpreis in Höhe von € 170/m², sohin insgesamt € 96.050,00, vereinbart.

Davon wurde die Grunderwerbsteuer von der Rechtsanwaltskanzlei selbst berechnet.

Prüfung

Die Abgabenbehörde nahm eine Überprüfung der Selbstberechnung 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 der 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 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 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 17.08.2015 in die Bemessungsgrundlage aufgenommen. Baukosten: € 219.058,25“

Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde von der Bf Beschwerde erhoben und eingewendet:

“ Die Beschwerdeführerin ist Kanzleiassistentin in der Rechtsanwaltskanzlei Rechtsanwälte in Adr-RA. Diese Kanzlei vertritt bereits seit Jahren die W-GmbH. Die Rechtsanwaltskanzlei wickelt insbesondere eine Vielzahl von Bauprojekten als Vertragserrichter ab. Da die Beschwerdeführerin selbst bereits seit geraumer Zeit beabsichtigte, ihre Eigentumswohnung zu verkaufen und in ein Ein/Zweifamilienhaus zu übersiedeln, hat sie eine Vielzahl von angebotenen Projekten geprüft, unter anderem auch bei den in der Rechtsanwaltskanzlei Rechtsanwälte GmbH aufliegenden Bauprojekten. In diesem Zusammenhang wurde sie auch auf das gegenständliche Projekt der W-GmbH aufmerksam. Sie hat daher diesbezüglich Gespräche mit Frau S, Sachbearbeiterin der W-GmbH, geführt bzw. mit dem verantwortlichen Abteilungsleiter Mag. C P.

Die Beschwerdeführerin hat, nachdem ihr bereits Anfang des Jahres 2014 die Möglichkeit des Erwerbs des späteren Kaufgrundstückes verbindlich zugesagt wurde, letztlich mit Kaufvertrag vom 27.10.2014/06.11.2014 von der W-GmbH das gemäß Vermessungsurkunde des Dipl.-Ing. CG vom 03.09.2014, GZ 0760/14, neu vermessene Grundstück 3520/11 im Ausmaß von 565m² zum Kaufpreis von € 96.050,00 erworben. Sämtliche damit verbundenen Rechte und Pflichten wurden im Kaufvertrag festgelegt. Es gab keinerlei Bindung an einen Werkunternehmer (Baufirma).

Nach Einholung mehrere Angebote hat die Beschwerdeführerin den Bauauftrag an die Bau-GmbH zur Errichtung eines Einfamilienwohnhauses (Ziegelmassiv inkl. Fundamente) vergeben. Die Beschwerdeführerin hat in der Folge auch die Einreichplanung beim Gemeindeamt H eingebracht. Die Baubewilligung datiert vom 07.10.2014.

Die Grunderwerbsteuer Selbstbemessung zum gegenständlichen Kaufvertrag wurde durch die Kanzlei H-E&Partner in Adr-RA, durchgeführt. Da zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen ist, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird, wurde lediglich der Grundstückskaufpreis der Steuerbemessung zugrunde gelegt, zumal neben dem Kaufpreis von der Beschwerdeführerin keine weiteren Leistungen für den Erwerb des Grundstücks zu erbringen war und sie den Bauauftrag frei vergeben konnte.

Rechtliche Beurteilung:

Die belangte Behörde hat im Grunderwerbsteuerbescheid vom 13.10.2016 die Vorschreibung der Nachforderung in Höhe von € 7.667,04 darauf gestützt, dass die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstückes in „finaler Verknüpfung“ stehen würden.

Dies ist unrichtig.

Wie bereits ausgeführt, wurde das kaufgegenständliche Grundstück bereits Anfang des Jahres 2014 von der Eigentümerin W-GmbH zugesagt. Dabei wurde ausdrücklich bestätigt, dass sich die Beschwerdeführerin das bauausführende Unternehmen „selbst“ aussuchen könne. Da sich die Abwicklung der Kaufvertragserrichtung und grundbücherlichen Durchführung allerdings verzögerte und die Beschwerdeführerin zur Vermeidung von unnötigen finanziellen Doppelbelastungen für Miete und Kreditrückzahlung so bald als möglich mit der Errichtung beginnen wollte, hat sie bereits im April, Mai und Juni 2014 mehrere Angebote eingeholt.

Die Firma Bau-GmbH war Bestbieterin.

Die Beschwerdeführerin hat sich dann in der Siedlung „S-II“ sogar noch bei den Anrainern, die bereits mit der Bau-GmbH gebaut haben, erkundigt, ob es sich um ein verlässliches und seriöses Unternehmen handle. Da dies bejaht wurde, hat sie sich dann für das Angebot des „Aktionshauses Juni“ mit der Bezeichnung „W-X“ entschieden und die Bauarbeiten vergeben.

Nachdem zu diesem Zeitpunkt der Erwerb des zu bebauenden Grundstückes noch nicht abgeschlossen war und die Beschwerdeführerin unbedingt vermeiden wollte, dass sie am Ende einen Bauauftrag vergibt, aber über kein Grundstück verfügt, auf dem dieses errichtet werden kann, wurde der Auftrag an die Bau-GmbH unter dem Vorbehalt des Grundstückserwerbs abgeschlossen. Dies war insbesondere auch deshalb von Bedeutung, als die beiden Verträge unabhängig voneinander abgeschlossen wurden und damit auch ein jeweils anderes Schicksal haben konnten.

Die Beschwerdeführerin hat weder vor noch nach Vergabe des Bauauftrages Kontakt mit der Verkäuferin W-GmbH aufgenommen, da diese eben in keinster Weise Auflage war bzw. sie nicht gebunden worden ist.

In rechtlicher Hinsicht ist daher auszuführen, dass es sich beim Erwerb des Baugrundstückes von der W-GmbH einerseits und der Vergabe des Bauauftrages an die Bau-GmbH andererseits um voneinander gänzlich losgelöste, rechtlich selbständige Vorgänge gehandelt hat, die in keinem unmittelbaren, tatsächlichen, wirtschaftlichen oder „inneren“ Zusammenhang miteinander standen.

Für die von der belangten Behörde ohne Begründung angenommene finale Verknüpfung als Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer wäre es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erforderlich, dass etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines

mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden oder aufgrund eines ihm vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden ist. Nur dann wäre ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.

Da gegenständlich die Beschwerdeführerin in ihrer Wahl der Art und Weise der Bebauung und dem ausführenden Unternehmen gänzlich frei war, was der belangten Behörde auch bereits durch die Bau-GmbH bestätigt wurde, liegt hier keine wie auch immer geartete Verknüpfung zwischen Ankauf des Grundstückes und Werkvertragsvergabe vor.

Dieser Umstand ist auch der Grund dafür, dass der angefochtene Bescheid nicht einmal den Ansatz einer Begründung für die behauptete finale Verknüpfung enthält.

Beweis:

- Kaufvertrag vom 27.10./06.11.2014
- der belangten Behörde bereits vorliegende Erklärung der Bau-GmbH
- Erklärung des Mag. C P / W-GmbH vom 03.11.2016 “

Beschwerdevorentscheidung

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

“Mit Kaufvertrag vom 27.10./6.11.2014 wurde von der Beschwerdeführerin das Grundstück 3520/11 im Ausmaß von 565 m² von der W-GmbH erworben.

Der Auftrag hinsichtlich Errichtung eines Hauses („W-X“) wurde am 21.05.2014 mit der Bau-GmbH abgeschlossen. Laut Vorbehaltserklärung vom gleichen Tag erhält der Auftrag erst nach Kauf eines bebaubaren Grundstückes seine Rechtsgültigkeit.

Mit Bescheid vom 7.10.2014 wurde von der Marktgemeinde H die Baubewilligung entsprechend dem Bauplan der Bau-GmbH vom 15.9.2014 erteilt.

In der Beschwerde wurde eingewendet, dass von der Beschwerdeführerin nach der verbindlichen Zusage der Möglichkeit des Erwerbes des Grundstückes Anfang des Jahres 2014 von der W-GmbH, mehrere Angebote zur Errichtung eines Einfamilienhauses eingeholt wurden. Der Bauauftrag wurde an die Bau-GmbH als Bestbieterin vergeben. Von der W-GmbH wurde bestätigt, dass das ursprüngliche Bauträgerprojekt S-I nicht realisiert wurde, und keinerlei Bedingung oder Auflage an ein bestimmtes Bauunternehmen bei Ankauf des Grundstückes bestand. Laut Beschwerde handelte es sich beim Erwerb des Baugrundstückes und bei der Vergabe des Bauauftrages um voneinander gänzlich losgelöste, rechtlich selbständige

Vorgänge, die in keinem unmittelbaren, tatsächlichen, wirtschaftlichen und inneren Zusammenhang standen.

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 Grunderwerbsteuermessungsgrundlage dar.“

Vorlageantrag

Dagegen wurde von der Bf der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht:

“ Ergänzend zu den Ausführungen in der Beschwerde und in Erwiderung auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung wird noch folgendes Vorbringen erstattet:

1. Vor dem Hintergrund des von der Beschwerdeführerin und auch von der belangten Behörde übernommenen Sachverhaltes vermag die Begründung für den von der belangten Behörde angenommenen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Bauauftrag nicht zu überzeugen.

1.1. Insbesondere die beiden herangezogenen Entscheidungen des deutschen Bundesfinanzhofs vom 23.11.1994 (II R 53/54) und 27.10.1999 (II R 17/99) sind nicht geeignet, den von der belangten Behörde vertretenen Standpunkt zu stützen, zumal die den beiden zitierten Entscheidungen zugrundeliegenden Sachverhalte mit dem gegenständlichen nicht vergleichbar sind und die wiedergegebenen Passagen aus den Entscheidungen jeweils zu kurz greifen.

Der Entscheidung zu II R 53/94 ist zu entnehmen, dass ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang dann vorliegt, wenn dem Erwerber ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis einheitlich angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt. Voraussetzung ist, dass der Erwerber den von der Anbieterseite vorbereiteten Geschehensablauf hinnimmt bzw. nur hinnehmen kann. Entscheidend ist, dass auch der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück im bebauten Zustand zu verschaffen.

Genau das war gegenständlich aber nicht der Fall.

1.2. Wie bereits in der Beschwerde vorgebracht und durch die dieser beigelegten Stellungnahme der W-GmbH als Verkäuferin bestätigt, wurde der Beschwerdeführerin eben kein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis einheitlich angeboten und erfolgte demnach auch keine Annahme eines derartigen einheitlichen Angebotes durch die Beschwerdeführerin. Auch war von der Anbieterseite auch kein Geschehensablauf vorbereitet, der von der Beschwerdeführerin als Voraussetzung für den Grundstückserwerb hingenommen werden musste.

2. In der Entscheidung zu II R 17/99 war der Sachverhalt so gelagert, dass der Bauträgerin das Grundstück von der Grundstücksverkäuferin zur Bebauung mit einer Reihenhaus „an die Hand gegeben“ worden war und aufgrund der hierzu getroffenen mündlichen Absprache sichergestellt war, dass nur derjenige zum Erwerb des Grundstücks zugelassen wurde, der zuvor einen Gebäudeerrichtungsvertrag mit der Bauträgerin abgeschlossen hatte.

2.1. Auch dies ist gegenständlich nicht der Fall, weshalb der von der belangten Behörde unzutreffender Weise angenommene objektive enge sachliche Zusammenhang zwischen den beiden Verträgen nicht vorliegt.

3. Zur Begründung verbleibt somit die einschlägige österreichische Judikatur, wobei auf diese bereits in der Beschwerde hingewiesen und von der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung auch übernommen wurde. Eine Begründung der Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage auf Basis der österreichischen Rechtsprechung ist jedoch nicht erfolgt, was wohl damit zusammenhängt, dass die Voraussetzungen für die Einbeziehung der Gebäudeerrichtungskosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage nicht vorliegen. Dies insbesondere deshalb, weil, was auch durch vorliegenden Unterlagen und Stellungnahmen bestätigt ist, die Beschwerdeführerin an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeiteten Organisators vorgegebenes Gebäude nicht gebunden war und es demnach an der notwendigen finalen Verknüpfung mangelt.

4. Die belangte Behörde lässt auch eine Erklärung dafür vermissen, inwiefern der Kooperationsvertrag, der schlussendlich mangels Realisierung des Bauträgerprojektes S-I hinfällig war, und die Feststellung, dass einzelne Grundstücke dementsprechend von der W-GmbH an Kunden ohne Bauinteresse verkauft werden konnten, zur Begründung für die behauptete finale Verknüpfung dienen sollen.

5. Die belangte Behörde geht, ohne dafür auf ein Ergebnis der Beweisaufnahme verweisen zu können, von der Annahme aus, dass im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits eine derart starke Bindung des Grundstückes an das zu errichtende Gebäude bestanden hat, sodass als Gegenstand des Erwerbs in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Grundstück mit dem Gebäude bezeichnet werden muss.

Dabei übersieht sie jedoch, dass dafür eben erforderlich gewesen wäre, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesen zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden oder aufgrund eines ihm vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden ist.

6. Dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Grundstücksankauf an ein bestimmtes, durch die Planung der W-GmbH oder der Bau-GmbH vorgegebenes Gebäude

gebunden oder aufgrund eines ihr vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden war, behauptet nicht einmal die belangte Behörde.

Würde die von der belangten Behörde herangezogene wirtschaftliche Betrachtungsweise tatsächlich zutreffen, so müsste im Ergebnis bei jedem Ankauf eines Baugrundstückes und der in weiterer Folge veranlassten Bebauung desselben die Kosten für die Herstellung des Gebäudes in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage miteinbezogen werden, weil bei Ankauf eines Baugrundstückes der Erwerbswille in aller Regel darauf gerichtet ist, dass das erworbene Grundstück in weiterer Folge bebaut wird.

Dass diese Ansicht unzutreffend ist, zeigt sich schon allein daran, dass bei Ankauf eines unbebauten Grundstückes grundsätzlich lediglich der Kaufpreis als Grundlage für die Bemessung der Grunderwerbsteuer herangezogen wird. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass gegenständlich der Ankauf der Liegenschaft und der Abschluss des Bauauftrages zeitlich eng zusammenliegen, wofür allerdings andere Gründe vorgelegen haben, wie beispielsweise ein rascher Bauablauf und die Vermeidung finanzieller Doppelbelastungen, und jedenfalls nicht der von der belangten Behörde behauptete einheitliche Erwerbswille, zumal, wie bereits mehrfach aufgezeigt, die erforderliche Einheitlichkeit in Form einer wie auch immer gearteten Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Bauauftrag zu keinem Zeitpunkt gegeben war.

Überhaupt ist anzumerken, dass die belangte Behörde in ihrer Entscheidung nicht anzugeben vermag, aufgrund welcher Erhebungen oder Beweisergebnissen sie zu dem von ihr angenommenen Sachverhalt gelangt ist. Die nunmehr angefochtene Entscheidung basiert einzig und allein auf Mutmaßungen und Annahmen, die jedoch durch kein einziges Ergebnis einer Beweis Ausnahme gestützt werden könnten. Die Beschwerdeführerin hingegen konnte nachweisen, dass die von der belangten Behörde angenommene finale Verknüpfung nicht vorgelegen ist, was sich auch insbesondere aus der vorgelegten Stellungnahme der W-GmbH zweifelsfrei ergibt. Darin heißt es wörtlich:

„Es gab keinerlei Bedingungen oder Auflagen, dass Sie (gemeint die Beschwerdeführerin) bei Ankauf des Grundstückes an ein bestimmtes Bauunternehmen oder einen sonstigen Professionisten gebunden gewesen wären, Sie konnten völlig frei über die Vergabe bestimmen. Dies war ausdrücklich zugesagt bzw. vereinbart, da Sie eine kostenoptimale Umsetzung wünschten.“

Obwohl daraus klar hervorgeht, dass die Voraussetzungen für die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, nämlich die Bindung des Grundstückserwerbers an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude oder die Einbindung in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt durch ein vorgegebenes Vertragsgeflecht, gegenständlich nicht vorgelegen haben, geht die belangte

Behörde, ohne sich mit dem von der Beschwerdeführerin erbrachten Nachweis auch nur ansatzweise auseinanderzusetzen, von einem gegenteiligen Sachverhalt aus, ohne dafür auch nur auf eine Beweisergebnis verweisen zu können.

Diese unbeirrbar Haltung verdeutlicht die Mangelhaftigkeit des Ermittlungsverfahrens und die vorgefasste Meinung der belangten Behörde, die trotz gegenteiliger Beweise nicht von der Unrichtigkeit ihrer Annahmen zu überzeugen ist.“

Vorlage an das Verwaltungsgericht

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

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Über Anforderung wurde vom Finanzamt die Baubeginnanzeige übermittelt.

In der Baubeginnanzeige der Bau-GmbH vom 14.10.2014 wird der Baubehörde bekannt gegeben, dass der *“Baubeginn Baumeister“* am Montag, den 20.10.2014, erfolgt.

Mit Schriftsatz des BFG vom 09.06.2022 wurde der Bf mitgeteilt:

“ In der gegenständlichen Beschwerdesache ist strittig, ob die Baukosten der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer hinzuzurechnen sind.

Im Vorlageantrag wird moniert, es sei unklar, welche Erhebungen das Finanzamt getätigt hätte. Hiezu ist auszuführen:

Aus dem Prüfungsakt kann entnommen werden, dass der Prüfer Erhebungen betreffend Wohnanlage S-I bei

- ❖ *der Gemeinde H, Bauamt,*
- ❖ *der Bau-GmbH (in der Folge kurz: Bau-GmbH) und*
- ❖ *der W-GmbH (in der Folge kurz: W-GmbH; Nachschaufrag, Auftragsbuch Nr.: 17/004/15, ausgehändigt am 02.06.2015)*

durchgeführt hat.

Aus den vorliegenden Unterlagen lässt sich folgendes Zeitdiagramm erstellen:

21.05.2014	Auftragserteilung an die Bau-GmbH ¹ Vorbehaltserklärung ²
------------	--

09.09.2014	<i>Ansuchen der Bau-GmbH um Bauplatzbewilligung³</i>
15.09.2014	<i>Einreichplan⁴</i>
06.10.2014	<i>Bauplatzbewilligung</i>
07.10.2014	<i>Baubewilligung⁵</i>
14.10.2014	<i>Baubeginnanzeige der Bau-GmbH⁶</i>
17.10.2014	<i>Die Bau-GmbH unterfertigt ein Dokument mit der Bezeichnung "Kooperationsvertrag"</i>
20.10.2014	<i>Baubeginn Baumeister⁶</i>
27.10./06.11.2014	<i>Kaufvertrag⁷</i>
17.08.2015	<i>Schlussrechnung⁸</i>

¹ Am 21.05.2014 erteilte die Käuferin der Bau-GmbH den Auftrag für die Errichtung eines Hauses "LT. ANGEBOT" um € 210.625,49, "mit Bodenplatte, ohne Garage, ohne BHM, Dachform: Walmdach, Heizung: LWP" und das "Obergeschoß" als "Vollgeschoss".

In dem "Auftragsschreiben" ist unter der Überschrift "ANGABEN ZUM BAUPLATZ" festgehalten:

"Bauort: O PLZ H

Parz. Nr.: 4

Baubeginn: 9/2014"

Die Parzelle Nr. 4 ist das kaufgegenständliche Grundstück Nr. 3520/11.

² Am 21.05.2014 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.

³ 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.

^{4 +5} Am 15.09.2014 wurde ein Einreichplan bei der zuständigen Baubehörde eingebracht, welcher mit Bescheid vom 07.10.2014 bewilligt wurde. Bauwerberin war die Bf, als Grundeigentümer hat die W-GmbH gezeichnet und als Planverfasser sowie Bauführer war die Bau-GmbH angeführt.

⁶ Mit Baubeginnanzeige vom 14.10.2014 gab die Bau-GmbH der Baubehörde bekannt, dass die Baumeisterarbeiten am 20.10.2014 beginnen werden.

⁷ Am 27.10./06.11.2014 unterzeichneten die Vertragsparteien den gegenständlichen Kaufvertrag über das Grundstück Nr. 3520/11 zum Kaufpreis von € 170,00/m².

⁸ Am 17.08.2015 wurde von der Bau-GmbH Schlussrechnung, "Leistungszeitraum: Oktober 2014 – August 2015", im Gesamtbetrag von € 219.058,25 inkl. USt gestellt.

Zum 17.07.2015 waren 8 Grundstücke in der Wohnanlage S-I verkauft. Für alle Einheiten wurde mit der Bau-GmbH ein Bauerrichtungsvertrag abgeschlossen.

Für die beteiligten Gesellschaften sind Hr. M (Bau-GmbH) und Herr Mag. P (W-GmbH) aufgetreten. Beide Personen haben übereinstimmend (per Mail) mitgeteilt:

Es sei Aufgabe der Bau-GmbH gewesen, die Parzellen zu vermarkten. Die W-GmbH sei verpflichtet gewesen, binnen einer bestimmten Zeit an von der Bau-GmbH beigebrachten Kunden zu verkaufen. Gleichzeitig wäre die W-GmbH berechtigt geblieben, an eigene Kunden zu verkaufen. Die Leistung der W-GmbH habe sich auf die Errichtung der Kaufverträge über die zu verkaufenden Liegenschaften beschränkt, ohne selbst in den weiteren Verlauf eingebunden zu werden. Über den reinen Verkauf der Parzellen hinausgehende Besprechungen mit den Käufern haben nicht stattgefunden. "

In der Stellungnahme der rechtsfreundlichen Vertretung der Bf vom 07.07.2022 wurde noch einmal angemerkt, dass das erstellte Zeitdiagramm keinen Hinweis darauf bieten würde, dass eine finale Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Bauauftrag bestanden hätte. Dies sei jedoch zwingende Voraussetzung dafür, dass die Errichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteingerechnet werden könnten. Eine gegenteilige Feststellung würde auch in unlösbarem Widerspruch zu den vorliegenden Erklärungen der Bau-GmbH sowie der W-GmbH und dem letzten Absatz des Schriftsatzes vom 09.06.2022 stehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Käuferin, die in einer Rechtsanwaltskanzlei beschäftigt ist, hat vom Verkauf der Grundstücke der W-GmbH erfahren.

Am 21.05.2014 erteilte die Käuferin der Bau-GmbH den Auftrag für die Errichtung eines Hauses *“LT. ANGEBOT”* um € 210.625,49, *“mit Bodenplatte, ohne Garage, ohne BHM, Dachform: Walmdach, Heizung: LWP”* und das *“Obergeschoß”* als *“Vollgeschoss”*.

In dem *“Auftragsschreiben”* ist unter der Überschrift *“ANGABEN ZUM BAUPLATZ”* festgehalten:

“Bauort: O PLZ H

Parz. Nr.: 4

Baubeginn: 9/2014”

Am 21.04.2014 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 15.09.2014 wurde ein Einreichplan bei der zuständigen Baubehörde eingebracht, welcher mit Bescheid vom 07.10.2014 bewilligt wurde. Bauwerberin war die Bf, als Grundeigentümer hat die W-GmbH gezeichnet und als Planverfasser sowie Bauführer war die Bau-GmbH angeführt.

Am 27.10./06.11.2014 unterzeichneten die Vertragsparteien den gegenständlichen Kaufvertrag über das Grundstück Nr. 3520/11 zum Kaufpreis von € 170/m².

Am 17.08.2015 wurde von der Bau-GmbH Schlussrechnung, *“Leistungszeitraum: Oktober 2014 – August 2015”*, im Gesamtbetrag von € 219.058,25 inkl. USt gestellt.

Mit angefochtenem Bescheid wurde dieser Betrag in Höhe von € 219.058,25 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 und zwar aus folgenden Gründen:

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, Projektplanung durch die Bau-GmbH) den tatsächlichen Abläufen entsprochen hat.

Die Vertreter der beteiligten Gesellschaften haben eine Zusammenarbeit beim Verkauf und der Bebauung der Grundstücke bestätigt.

Die W-GmbH gestattete die Verwendung ihres Logos für Werbezwecke der Bau-GmbH. Die Leistung der W-GmbH hat sich auf die Errichtung der Kaufverträge über die zu verkaufenden Liegenschaften beschränkt, ohne selbst in den weiteren Verlauf eingebunden zu werden. Über den reinen Verkauf der Parzellen hinausgehende Besprechungen mit den Käufern haben nicht stattgefunden. 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) zu verkaufen (siehe Mail von Hrn. P vom 03.06.2015).

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.

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.

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 Projektplanung und die Abstimmung der Planungen mit der Baubehörde erfolgten durch die Bau-GmbH (siehe Ausführungen im Schriftstück *„Kooperationsvertrag“* und Auskunft der Baubehörde).

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)

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 Organisations 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 Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88b zu § 5 GrEStG).

Der Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, dh dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl. VwGH vom 24.05.1971, Slg 4234/F, verstärkter Senat, je vom 19.05.1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108, und 87/16/0098, vom 15.12.1988, 88/16/0056-0059, vom 08.10.1990, 89/15/0112, vom 14.02.1991, 90/16/0103-0128, vom 27.06.1991, 90/16/0169, vom 03.06.1993, 92/16/0010, 92/16/0036, vom 16.12.1993, 88/16/0241, 28.04.1994, 93/16/0002 bis 0009, 0039 bis 0043, je vom 30.05.1994, 93/16/0095, und 93/16/0096, je vom 19.04.1995, 89/16/0156, und 90/16/0093, vom 28.06.1995, 94/16/0159, 0160, vom 27.01.1999, 96/16/0142, vom 30.03.1999, 96/16/0213, 0214, vom 13.05.2003, 99/15/0238, vom 29.07.2004, 2004/16/0053, und vom 30.01.2014, 2013/16/0078; OGH vom 25.05.1994, 3 Ob 513/94, AnwBl 1995, 673; siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

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

Die Käuferin bringt 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 Käuferin ihre Bauherreneigenschaft in ihrer Planungsfreiheit innerhalb der Angebotspalette der Bau-GmbH sieht, zieht 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.

Die Kriterien „Fixpreisvereinbarung“ und „Risikotragung“ dürfen jedoch nicht isoliert betrachtet werden. Ein Bauwerber, dem ein Grundstück seit Jahren gehört, wird die Bauherreneigenschaft nicht dadurch verlieren, dass er mit dem Bauunternehmer eine Fixpreisvereinbarung eingeht. Auch wäre es in einem solchen Fall unerheblich, ob mit den einzelnen Professionisten gesonderte Verträge abgeschlossen werden, oder ob sich der Bauherr eines Generalunternehmers bedient. 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 (VwGH vom 31.03.1999, 96/16/0213, 0214 ;vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 91 zu § 5 GrEStG).

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 25. Oktober 2022