

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache der Frau ***A*** und des mj. ***B***, dieser vertreten durch Frau ***A*** als gesetzliche Vertreterin, beide als Erben nach dem am ***xx.xx.xxxx*** verstorbenen ***C***, ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die Mazars Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kärntner Ring 5-7, 1015 Wien, über die Beschwerde vom 9. November 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21. September 2015 betreffend Grunderwerbsteuer zu ***ErfNr***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- 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

Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer

Am **1.8.2011** führte Rechtsanwalt ***RA*** über FINANZONLINE zu ***ErfNr*** eine **Selbstberechnung** der Grunderwerbsteuer für einen zwischen der ***X*** als Veräußerer und Herrn ***C*** und Frau ***A*** als Erwerber abgeschlossenen Kaufvertrag vom 22.7.2011 durch. Dabei wurde als Bemessungsgrundlage ein Kaufpreis iHv € 175.875,00 erklärt und so durch Anwendung eines Steuersatzes von 3,5% die Grunderwerbsteuer mit € 3.077,81 je Erwerber berechnet.

Die **Bekanntgabe des selbstberechnenden Abgabebetrages** an das (damalige) Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) erfolgte am **14.9.2011**. Der Kaufvertrag wurde dem Finanzamt – so wie bei einer Selbstberechnung gesetzlich vorgesehen – nicht übermittelt.

Ermittlungen des Finanzamtes

Bei einer 2014 routinemäßigen Überprüfung von Selbstberechnungen durch die Außenprüfung des Finanzamtes wurde ua. der oben angeführte Erwerbsvorgang überprüft.

Dabei tätigte das FA am **28.2.2014** eine **Grundbuchsabfrage** und nahm Einsicht in den Kaufvertrag vom 22.7.2011. Die Einsichtnahme ergab, dass Vertragsgegenstand 468/938 Miteigentumsanteile an der ***xxxx*** mit dem ausschließlichen Benützungsrecht an 210 m² des Grundstückes ***xxxx*** (bezeichnet als Bauplatz D) waren. Aus der dem Kaufvertrag angeschlossenen Skizze war erkennbar, dass insgesamt sechs Bauplätze – in teilweise gekoppelter Bauweise – abverkauft wurden.

Weiters führte das FA am **17.3.2014 Recherchen im Internet** durch und gelangte dem FA dadurch zur Kenntnis, dass auf der homepage der Verkäuferin (***x***) „Bauvorhaben, Kataloghäuser und Planungshäuser“ angeboten werden und ***X** Haus Lizenzpartner von ***X*** ist.

Aus einer ebenfalls am **17.3.2014** erfolgten ZMR Anfrage ergab sich, dass Herr ***C*** am ***xx.xx.xxxx*** verstorben ist.

Mit Vorhalt vom **25.3.2014** richtete das FA folgende Fragen an Frau ***A***:

- „1) Wie haben Sie als Erwerber von diesem Projekt erfahren (Prospekt, Bautafel, Zeitungsanzeige, Internet, Blaue Lagune etc.)*
- 2) Gab es Prospekte und sonstige Unterlagen (Angebotsmappen, Baubeschreibungen, Werkverträge u. dergleichen) zu diesem Projekt? wenn ja — bitte um Vorlage*
- 3) Was wollten Sie erwerben?*
- 4) Zu wem hatten Sie den ersten Kontakt betreffend Ihres Erwerbsvorganges (Name, Firma, Funktion dieser Person)?*
- 5) Wer hat das Projekt gestartet?*
- 6) Was wurde Ihnen angeboten?*
- 7) Wie war der weitere Ablauf Ihres Erwerbsvorganges?,*
- 8) Wer hat den Auftrag zu Planung bzw. zur Errichtung des Gebäudes erteilt?*
- 9) Wer waren die bauausführenden Unternehmen?*
- 10) Welchen Einfluss konnten Sie als Erwerber auf das gesamte Projekt geltend machen?*
- 11) Waren Sie als Erwerber den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt oder verpflichtet — bitte um Vorlage der diesbezüglichen Werkverträge*
- 12) Mussten bestimmte Bauvorhaben — z.B. Keller oder Rohbau oder ganzes Haus — von bestimmten vorgegebenen bauausführenden Unternehmungen (z. B. ***X**-Haus)*

durchgeführt werden (bitte um Vorlage diesbezüglicher Unterlagen, Verträge, Rechnungen und dergleichen)

13) War der Erwerb der Liegenschaft auch ohne Bauauftrag möglich?

14) Wurde für die Errichtung des Hauses ein Fixpreis vereinbart?

15) Wer hat um Baubewilligung angesucht? Wem wurde die Baugenehmigung erteilt?

16) Bitte Kopie der ersten Seite des Bauplanes (Frontseite mit „Bauwerber, Bauführer, Grundeigentümer, Einreichdatum usw.“) nachreichen.

17) Momentaner Bauzustand? — was fehlt noch?

*18) Wie haben Sie die Miteigentümer (***E*** und ***F***) kennengelernt? Wann?*

19) Haben Sie mit den Miteigentümern einen auf die Planung und Errichtung des Gebäudes abzielenden Beschluss gefasst? -Wenn ja bitte um Vorlage dieses Beschlusses sowie div. Unterlagen.“

Mit E-Mail vom 16.4.2014 wurde der Vorhalt unter Anschluss der genannten Anlagen von Frau ***A*** wie nachstehend beantwortet:

[...]

Am **27.05.2014** wurde dem FA der Planungs- und Hausbauauftrag vom 15.4.2011 über € 260.000,00 mit der Firma ***X** Massiv-Haus übermittelt. Darin ist als „Auftraggeber/Verkäufer und dessen Werkunternehmern“ die ***X*** angeführt.

Am **02.06.2014** wurde die Auftragsbestätigung vom 12.08.2011 über EUR 273.000,00 übermittelt.

Daraus ergab sich für das FA, dass zuerst der Planungs- und Hausbauauftrag (am 15.04.2011) mit der Firma ***X** Massivhaus und dann erst der grundbuchsfähige Kaufvertrag (am 22.07.2011) mit ***X*** unterschrieben worden war.

In der Folge tätigte das FA am **15.6.2015** noch eine Firmenbuchabfrage betreffend die Verkäuferin.

Weiters nahm das FA Einsicht in den Bauakt der MA 37 (Baupolizei ***für ...***) und ergab sich daraus, dass das Bauansuchen gemeinsam mit den Erwerbern der zweiten Doppelhaushälfte für die Errichtung eines Doppelwohnhauses mit 2 Wohneinheiten (bezeichnet als Haus 1 und Haus 2) unter Anschluss des Einreichplanes datiert mit 08.08.2011 am 21.09.2011 bei der Magistratsabteilung 37, Baupolizei ***für ...***, eingereicht wurde.

Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 21.9.2015 setzte das Finanzamt gegenüber der Verlassenschaft nach ***C*** (vertreten durch die erbantrittserklärten Erben ***A*** und mj

B, zu Handen ***A***) – gemeinsam bezeichnet als beschwerdeführende Parteien oder Bf. Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 22.7.2011 iHv € 7.855,31 (3,5 % der anteiligen Gegenleistung von € 224.437,50) fest und ergab sich dadurch eine Nachforderung je Erwerber iHv € 4.777,50.

Bei Ermittlung der Gegenleistung wurde dem Kaufpreis iHv € 87.937,50 eine „sonstige Leistungen“ iHv € 136.500,00 hinzugerechnet.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

„Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs 2 Zi 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen aufgrund der Vorhaltsbeantwortungen stellen 'für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

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.

*Angeboten wurde von Fa ***X** ein Baumeisterhaus in verschiedenen Ausbauvarianten verbunden mit Liegenschaftsanteilen zur Begründung von Wohnungseigentum, wobei die Möglichkeit bestand, diverse Abänderungen (Fenster, Innenausbau) durchführen zu lassen. Damit die einzelnen Erwerber als Bauherren angesehen werden könnten, wäre unabdingbar die Fassung eines Beschlusses, der auf den Erwerb von Liegenschaftsanteilen und die Errichtung der (des) Gebäude(s) abzielt, notwendig. Bei einer Miteigentümergeinschaft ist die Bauherreneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden (VwGH 2003/16/0135 vom 29.7.2004). Da ein solcher Beschluss nicht vorliegt, fehlt es an der Grundvoraussetzung für die Bauherreneigenschaft auf Seiten der Erwerber.*

Abgeschlossen wurden jeweils einzelne Verträge sowohl über die Miteigentumsanteile als auch über das jeweilige Gebäude.

Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann aber rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH v. 28.06.1995, 94/0159,0160). Gleichlautende Anträge an die Baubehörde bzw gleichartige Verträge können den einheitlichen Willensentschluss nicht ersetzen.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll.

Lt Vorhaltsbeantwortung vom 16.05.2014 wurde die Frage 3 „was wollten sie erwerben“ zwar mit „nachdem wir das Grundstück gefunden haben, wollten wir ein Haus planen und darauf bauen“ beantwortet, jedoch ist zweifellos zu erkennen, dass der Erwerbsvorgang auf ein Haus mit Liegenschaftsanteilen in Wohnungseigentum gerichtet war und somit ein einheitlicher Erwerbsvorgang vorliegt. Um diesen einheitlichen Erwerb sicherzustellen, wurde – entgegen der

in der Vorhaltsbeantwortung angeführten Reihenfolge – nämlich zuerst der Planungs- und Hausbauauftrag unterschrieben (15.4.2011) und anschließend (22.7.2011) der grundbuchsfähige Kaufvertrag.

Als Bemessungsgrundlage ist daher die gesamte Gegenleistung für Grundstückanteile und Haus heranzuziehen.

*BMG = Gegenleistung Grundstücksanteile EUR 175.875,-- + Gegenleistung Haus lt. Auftragsbestätigung EUR 273.000,-- = gesamt EUR 448.875,--
anteilig daher Grund EUR 87.937,50 + Haus EUR 136.500,--=
EUR 224.437,50 x 3,5 % = EUR 7.855,31 Grunderwerbsteuer“*

Beschwerde

Die dagegen nach Fristerstreckung eingebrachten Beschwerde enthalten folgende Anträge:

*„Ersatzlose Aufhebung des Bescheides
Verzicht auf die Erledigung einer Beschwerdeverentscheidung
Entscheidung über die Beschwerde durch einen Senat
Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.“*

Weiters enthält die Beschwerde die Ankündigung, die Begründung ehemöglichst nachzureichen.

Zum Verzicht auf Erlassung einer BVE wurde darauf hingewiesen, dass nach Auskunft des Finanzamtes ähnlich gelagerte Fälle im Zusammenhang mit der „*****X** Bau**“, *****X*****, bereits beim BFG anhängig seien.

Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht

Mit Vorlageberichten vom 4.2.2016 - der auch der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei übermittelt wurde - legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das FA führte darin aus wie folgt:

„I. Sachverhalt und Verfahrensablauf

*Am 22.07.2011 wurde ein Kaufvertrag zwischen *****X***** und *****C***** und *****A***** über 468/938 Miteigentumsanteile an der *****xxxx***** mit den Grundstücken *****xxxx***** und *****xxxx***** abgeschlossen. Im Kaufvertrag wurde unter Punkt 4.1. ein Kaufpreis von EUR 175.875,00 vereinbart. Die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer erfolgte von Rechtsanwälte *****RA***** am 01.08.2011 von dem im Vertrag angeführten Grundkaufpreis in Höhe von EUR 175.875,00. Der Kaufvertrag wurde dem Finanzamt – so wie bei einer Selbstberechnung gesetzlich vorgesehen – nicht übermittelt.*

*Erst im Zuge der Prüfung wurde vom Finanzamt der Kaufvertrag vom Grundbuch abverlangt und bekam das Finanzamt erstmals Kenntnis von dem Kaufvertrag.
Die Einsichtnahme des Kaufvertrages ergab, dass Vertragsgegenstand 468/938*

Miteigentumsanteile an der ***xxx*** mit den Grundstücken ***xxx*** und ***xxx*** waren. Aus der dem Kaufvertrag angeschlossenen Skizze war erkennbar, dass sechs Bauplätze – in teilweise gekoppelter Bauweise – abverkauft wurden.

X** Massivhaus ist laut Internet (x***) Lizenzpartner von ***X*** und bietet Kataloghäuser bzw. Planungshäuser an.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 16.05.2014 wurde zu Frage 1 mitgeteilt, dass die Erwerber auf der Suche nach einer Immobilie (Wohnung oder Haus) waren. Sie hatten sich viele und verschiedene Objekte angeschaut – Wohnungen von ***7***, ein renoviertes Haus ***8***, Musterhäuser in der Blauen Lagune, Fertighäuser von ***9***, Gartenhäuser, Reihenhäuser, Grundstücke in der Umgebung von Wien. Im ***6*** Park (=Musterhauspark ***6***) hatten sie dann zufällig gesehen, dass dort auch Musterhäuser ähnlich wie in der Blauen Lagune ausgestellt waren. Weiters führt die Erwerberin in der Vorhaltsbeantwortung selbst aus, dass sie auf das Projekt anhand eines Musterobjektes im ***6*** Park gestoßen waren. ***X** Massivhaus hat nicht nur Musterhäuser angeboten bzw. beworben, sondern auch die passenden Grundstücke dazu.

Am 27.05.2014 wurde der Planungs- und Hausbauauftrag (datiert mit 15.4.2011 über EUR 260.000,--) mit der Firma ***X** MassivHaus übermittelt. Darin ist als „Auftraggeber/Verkäufer und dessen Werkunternehmern“ die ***X*** angeführt. Für den Kaufpreis von EUR 260.000,00 wurde unter den Voraussetzungen der §§ 2,3, und 4 des Planungs- und Hausbauauftrages eine „Festpreisgarantie“ bis zum 15.04.2012 vereinbart. Im § 6 des Planungs- und Hausbauauftrages ist unter „Kündigung“ geregelt, dass ein Rücktritt vom Vertrag grundsätzlich nur gegen Bezahlung einer Stornogebühr von 10% des Kaufpreises erfolgen kann. Ausgeschlossen ist der Rücktritt bei Vorlage der rechtskräftigen Baugenehmigung und der Bankgarantie oder wenn mit dem Bau bereits begonnen wurde.

Am 02.06.2014 wurde die Auftragsbestätigung (datiert mit 12.08.2011 über EUR 273.000,--) übermittelt.

Es wurde zuerst der Planungs- und Hausbauauftrag (am 15.04.2011) mit der Firma ***X** Massivhaus und dann erst der grundbuchsfähige Kaufvertrag (am 22.07.2011) mit ***X*** unterschrieben.

Laut Bauakt der MA 37 (Baupolizei ***für ...***) wurde das Bauansuchen gemeinsam mit den Erwerbern der zweiten Doppelhaushälfte für die Errichtung eines Doppelwohnhauses mit 2 Wohneinheiten (bezeichnet als Haus 1 und Haus 2) unter Anschluss des Einreichplanes datiert mit 08.08.2011 – also 17 Tage nach Unterzeichnung des Kaufvertrages - bereits am 21.09.2011 bei der Magistratsabteilung 37, Baupolizei ***für ...***, eingereicht wurde.

Die Baubewilligung für die Errichtung eines Wohngebäudes mit 2 Wohnungen (Doppelwohnhaus) wurde am 15.12.2011 von der MA 37 erteilt.

Die Fertigstellungsanzeige wurde am 18.03.2013 bei der MA 37 eingereicht.

Ein gemeinsamer Baubeschluss aller Miteigentümer liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. (Vorhaltsbeantwortung vom 16.05.2014, Punkt 19) Im Rahmen der Überprüfung des Kaufvertrages (Vorhalteverfahren, Einsicht Bauakt) kam hervor, dass der Kauf eines Grundstücks alleine gar nicht Gegenstand des Erwerbsvorganges war, sondern ein Grundstück samt Gebäude.“

Weiters gab das FA noch eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„Gemäß § 201 Abs. 1 BAO 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.

Gemäß § 201 Abs.2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für die Festsetzung ist, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen. Im Rahmen der Überprüfung des Kaufvertrages (Vorhalteverfahren, Einsicht Bauakt) kam hervor, dass der Kauf eines Grundstücks alleine gar nicht Gegenstand des Erwerbsvorganges war, sondern ein Grundstück samt Gebäude.

Bei der Selbstberechnung wurden die Planungs- und Hausbaukosten nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen, obwohl aufgrund des festgestellten Sachverhaltes – Planungs- und Hausbauauftrag vom 15.04.2012, (Festpreisgarantie, Auftragsbestätigung vom 12.08.2011 über EUR 273.000,--) - diese Kosten als weitere Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG auch der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Laut Kaufvertrag haben die Käufer Liegenschaftsanteile eines Grundstückes erworben, um gemeinsam mit den Eigentümern der restlichen Grundstücksanteile ein Doppelwohnhaus im Wohnungseigentum zu errichten. Bei einer Miteigentümergeinschaft ist die Bauherreneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden (VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135).

Wie in der Anfragenbeantwortung vom 16.05.2014 Punkt 19. ausgeführt wird, gab es mit den Miteigentümern nie einen gemeinsamen Beschluss für die Planung oder Errichtung von Gebäuden.

Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH v 28.06.1995, 94/16/0159,0160). Gleichlautende Anträge an die Baubehörde bzw. gleichartige Verträge können den einheitlichen Willensentschluss nicht ersetzen.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll (VwGH 24.02.2005, 2004/16/210). Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (VwGH 29.07.2004, 2004/16/0053).

Aus der dem Kaufvertrag beiliegenden Skizze ist zu ersehen, dass das Projekt aus insgesamt sechs Häusern, teils in gekoppelter Bauweise, auf drei Bauplätzen besteht.

Am 15.04.2012 wurde von den Erwerbern ein Planungs- und Hausbauauftrag mit „Festpreisgarantie“ und am 22.07.2011 der grundbuchsfähige Kaufvertrag unterschrieben.

Das von den Käufern in Auftrag gegebene Haus ist Teil eines Gesamtprojektes in gekoppelter Bauweise, somit war eine individuelle Verbauung gar nicht denkbar. Da das beschwerdegegenständliche Projekt eine untrennbare Einheit bildete, sollte das Grundstück nur im bebauten Zustand erworben werden. Der Gesamtwille war somit auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet. Aus dem dargestellten Sachverhalt – zuerst Unterschrift

Planungs- und Hausbauauftrag, dann erst Abschluss Kaufvertrag – ergibt sich klar, dass nur solche Interessenten Grundeigentum erwerben konnten, die sich in das Gesamtkonzept einbinden ließen und auch den Auftrag für die Errichtung des Wohnhauses durch ***X** Massivhaus Lizenzpartner ***X*** erteilten. Im vorliegenden Fall war daher der wohlverstandene und einheitliche Vertragswille auf den Erwerb eines im Rahmen einer Häuseranlage zu errichtenden Hauses gerichtet. Allein die hier tatsächlich gegebene Einbindung in ein von der Veräußererseite vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt es aus, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig „Schaffenden“ zuzubilligen (VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. z.B. VwGH 19.05.1988, 87/16/0102- 0104,0105,0108), ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und c) das finanzielle Risiko tragen muss. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. z.B. VwGH 29.01.1996, 95/16/0121).

Durch die Unterzeichnung des Planungs- und Hausbauauftrag mit „Festpreisgarantie“, welcher durch die Auftragsbestätigung vom 12.08.2011 wegen geänderter Bau- und Ausstattungsbeschreibung ersetzt wurde, kann von Tragung eines finanziellen Risikos nicht mehr gesprochen werden.

Die Erwerber waren aufgrund des Planungs- und Hausbauauftrages nur gegenüber ***X** Massivhaus Lizenzpartner ***X*** verpflichtet bzw. berechtigt, nicht jedoch gegenüber deren Subunternehmern als bauausführende Unternehmungen. Es fehlt daher diese Voraussetzung, um als Bauherr angesehen zu werden. Obwohl sich die Erwerber in der Vorhaltsbeantwortung vom 16.05.2014 als „Errichter“ bezeichnen, war es für sie nur möglich, kleinere Veränderungen beim Ausbau (Fenster, Fertigstellungsarbeiten im Innenausbau) vornehmen zu lassen, was sie jedoch nicht zu Bauherren macht (VwGH 24.03.1994, 93/16/0168). Überdies sind die Kosten der Ausgestaltungsarbeiten, welche von den Erwerbern selbst an Professionisten vergeben worden sind (***...**) vom Finanzamt gar nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden.“

Ergänzende Begründung zur Beschwerde

Mit Schriftsatz vom 31.8.2016 wurde die angekündigte Begründung nachgereicht.

Darin wurde zum Sachverhalt ausgeführt wie folgt:

„Frau ***A*** hat in Folge der Suche nach einem geeigneten Objekt gemeinsam mit ihrem - mittlerweile leider verstorbenen Mann - Herrn ***C*** am 22.07.2011 einen Kaufvertrag mit der ***X*** über die Liegenschaft ***xxx***. Dazu ist anzumerken, dass die Teilung des gegenständlichen Grundstücks bereits zuvor von der ehemaligen Alleineigentümerin, Frau ***V***, der gesamten Liegenschaft vorgenommen wurde. Offensichtlich aus Gründen der besseren Verwertbarkeit hat Frau ***V*** als Verkäuferin gleichzeitig eine Flächenteilung der ***EZ*** mit den bestehenden Grundstücken ***xxx*** und ***xxxx*** fünf neue Grundstücke (mit den Nummern ***xxx***) vorgenommen, was dem Kaufvertrag mit dem ersten Käufer, Herrn ***D***, zu entnehmen ist. Auf diesen drei Grundstücken wurden insgesamt sechs Bauplätze, jeweils zwei Bauplätze pro Grundstück, geplant. Diese Initiative ging eindeutig von Frau ***V*** aus.“

*Frau und Herr ***Bf*** haben das Grundstück gemeinsam gemäß Kaufvertrag um € 175.875,00 erworben. Die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer erfolgte durch ***RA***.*

*Unsere Klienten beabsichtigten auf dem erworbenen Grundstück ein Eigentumshaus zu errichten. Er hat sich dazu schon im Vorfeld umfassend informiert und umgesehen, beispielsweise auch in Form von Fertigteilhäusern in der Blauen Lagune. Durch diverse Gespräche und Erkundigungen ist unser Klient auf die Firma ***X** Massivhaus gekommen. Nach entsprechender, vorheriger Sondierung hat sich das Angebot von ***X** Massivhaus als das Bestangebot herausgestellt. Es ist zu betonen, dass die Planung des Hauses nicht von ***X** Massiv erfolgte sondern unser Klient gemeinsam mit einem Architekten durchführte. Dieser hat das Haus nach den individuellen Vorstellungen unserer Klienten geplant und entworfen.“*

Zur rechtlichen Beurteilung wurde zunächst dargestellt, weshalb der Sachverhalt des VwGH-Erkenntnisses VwGH 29. 07. 2004, 2003/16/0135 mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar sei.

Im beschwerdegegenständlichen Fall seien zwei Einfamilienhäuser auf gemeinsamen Grund durch zwei Miteigentümer (zur späteren Errichtung einer Wohnungseigentumsgemeinschaft) errichtet worden und nicht eine Wohnanlage mit elf Wohnungen und vierzehn Tiefgaragenplätzen. Schon das Wesen der beiden Bauprojekte sei so unterschiedlich, dass eine Vergleichbarkeit gar nicht gegeben sei. So sei es dem Erwerber einer späteren Eigentumswohnung in einer Wohnanlage natürlich nicht möglich, auf die bauliche Gestaltung überhaupt Einfluss zu nehmen, dem Errichter eines Einfamilienhauses jedoch sehr wohl.

Im Fall des o.g. VwGH-Judikats habe der Verkäufer das Bauprojekt quasi realisierungsfertig vorangetrieben, bevor sich potentielle Erwerber überhaupt zum Erwerb verpflichtet haben. Zum Zeitpunkt der Baubewilligung habe es nicht einmal Interessenten für alle Wohnungen gegeben. Das sei im beschwerdegegenständlichen Fall nicht der Fall, da hier die späteren Eigentümer die Planung und Errichtung der Häuser individuell und unabhängig voneinander durchgeführt hätten.

Auch bei dem Judikat VwGH 28.06.1995, 94/16/0159, 0160, sei es um die Errichtung einer Wohnhausanlage mit mehreren Einheiten gegangen. Zum Zeitpunkt des Beschlusses zur Errichtung eines gemeinsamen Wohnhauses seien noch nicht alle späteren Miteigentümer als Erwerber aufgetreten. Der VwGH habe eine gemeinsame Stellvertretung der bereits bestehenden Miteigentümer für die künftigen Erwerber der Restanteile verneint und verneinte deshalb die Bauherreneigenschaft.

Das Entscheidende an den zitierten Erkenntnissen sei, dass es sich immer um ein einheitliches Bauprojekt handelt, das gemeinsam errichtet wird. Es habe sich um eine Wohnanlage mit mehreren Wohneinheiten gehandelt und aus dem Charakter dieses Bauprojektes sei erkennbar, dass die späteren Miteigentümer bereits de facto in der Gestaltung, im Baurisiko etc. schicksalshaft verbunden sind.

Im beschwerdegegenständlichen Fall seien jedoch zwei voneinander unabhängig bestehende Einfamilienhäuser errichtet worden, wenngleich diese auch als Doppelhaushälfte bezeichnet werden.

In dem vom Finanzamt erwähnten Erkenntnis des VwGH vom 18.12.1995, 93/16/0072 gehe es wie im vorliegenden Fall ebenfalls um die Errichtung von einzelnen Häusern. Allerdings betreffe der Sachverhalt laut Erkenntnis - anders als im beschwerdegegenständlichen Fall - zweiundzwanzig Wohneinheiten in elf Doppelhäusern auf zweiundzwanzig Parzellen in gekoppelter Bauweise. Ebenfalls abweichend zum gegenständlichen Fall habe der Beschwerdeführer nur zwischen angebotenen Haustypen wählen können.

Weiters gehe aus jenem, dem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt hervor, dass der Beschwerdeführer bereits zwei Monate vor dem schriftlichen Vertragsabschluss das von ihm gewünschte Objekt ausgewählt hat. Die Unterfertigung des Kaufvertrags über die Liegenschaft, des Werkvertrages mit dem Bauführer und die Erteilung eines umfassenden Auftrags an den Schriftenverfasser (betreffend Treuhandschaft) erfolgte an ein und demselben Tag und bereits am darauffolgenden Tag langte das Bauansuchen auskunftsgemäß bei der Baubehörde ein. Der Sachverhalt zu diesem Erkenntnis zeige deutlich, dass eine Planung seitens des Beschwerdeführers in diesem Fall gar nicht möglich war.

Auch hier liege der Sachverhalt im beschwerdegegenständlichen Fall vollkommen anders. Im Sachverhalt sei klar gezeigt und auch vom Finanzamt nicht bestritten worden, dass die beschwerdeführenden Parteien maßgeblich die Planung des Gebäudes eigenverantwortlich durchgeführt hätten.

Gegen die Feststellungen des Finanzamtes werden folgende Argumente entgegen gehalten:

- *Gesamtprojekt in gekoppelter Bauweise": Es lägen keinerlei Nachweise für ein „alle Parzellen bzw. Bauplätze umfassendes Gesamtprojekt" vor. Üblicherweise würden solche „Gesamtprojekte" in Form von Prospekten oder Internetauftritten einer Allgemeinheit angeboten. Dies sei im vorliegenden Fall nicht passiert, wie auch aus der Befragung der Bf. durch das Finanzamt klar hervorgeht.*
- *„war eine individuelle Verbauung gar nicht denkbar": Das stimme so nicht, da eine klar individuelle Verbauung sowohl innen als auch außen faktisch gegeben sei und daher auch nachweisbar sei.*
- *„Einbindung in Gesamtkonzept": Festgehalten werde, dass die Liegenschaft zwar von ***X** Massivhaus erworben, die Grundstücksteilung jedoch bereits von der Voreigentümerin, Frau ***V***, durchgeführt worden sei. Die Einbindung in ein vom Finanzamt behauptetes Gesamtkonzept seitens der ***X** Bau liege nicht vor. Es seien dazu auch keine Nachweise seitens des Finanzamtes vorgelegt worden.*

Den vom FA unter Hinweis auf VwGH 24.03. 1994, 93/16/0168 getätigten Ausführungen hielten die beschwerdeführenden Parteien entgegen, dass aus dem Werkvertrag hervor gehe, dass die beiden Parteien einen Fixpreis vereinbart haben. Allerdings sei dieser mit 30.06.2011 befristet worden. Weder im Werkvertrag noch in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen sei eine Regelung vorgesehen, die es den beschwerdeführenden Parteien ermöglicht hätte, die Festpreisgarantie über die Befristung hinaus zu erstrecken. Im Fall einer Verzögerung in der Bauausführung hätten beschwerdeführenden Parteien somit nicht nur das Baurisiko, sondern auch das Preisrisiko voll tragen müssen.

In dem vom Finanzamt genannten Erkenntnis des VwGH (sowie in anderen Entscheidungen zur Frage Festpreis iZm der Bauherreneigenschaft) sei immer von einem unbedingten Festpreis die Rede. Es sei daher auf die Besonderheiten des speziellen Einzelfalls zu achten. Im gegenständlichen Fall seien die beschwerdeführenden Parteien aufgrund der Vertragsgestaltung nur befristet vor dem Preisrisiko voll geschützt. Ein umfassender Schutz vor dem Baurisiko sei weder aus den Verträgen noch den Auftragsbedingungen ableitbar.

Conclusio

Das Finanzamt habe in seiner Stellungnahme laut Vorlagebericht vom 04.02.2016 zweifelsohne entscheidende Judikatur des VwGH zum Thema „Bauherreneigenschaft“ angeführt. Allerdings sei dabei übersehen worden, dass der beschwerdegegenständliche Sachverhalt jeweils anders gelagert sei als in jenen Fällen, auf die sich die oben angeführten Erkenntnisse des VwGH beziehen. Somit gehe die Begründung für die Versagung der Bauherreneigenschaft für die beschwerdeführenden Parteien ins Leere.

Zur Klarstellung des Sachverhalts werde die zeitnahe Vorlage weiterer Beweismittel und Nachweise vorbehalten.

Übergang der Zuständigkeit auf die GA 1062

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22.12.2022 nahm der Geschäftsverteilungsausschuss (ua) die gegenständliche Rechtssache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der unbesetzten Gerichtsabteilung 1019 zum Stichtag 10.1.2023 ab und wurde diese der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen.

Beweisaufnahme durch die zuständige RichterIn

Die nunmehr zuständige Berichterstatterin nahm Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich dadurch der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurden Grundbuchsabfragen getätigt und Einsicht in die Urkundensammlung des Grundbuches genommen.

Daraus ergibt sich, dass die Verlassenschaft nach dem am ***xx.xx.xxxx*** verstorbenen ***C*** mit Einantwortungsbeschluss vom 17.5.2018 der erbl. Witwe ***A*** zu 1/3 und dem erb. Sohn ***B***, geb. 9.3.2012, zu 2/3 eingewantwortet wurde.

Das Beschwerdeverfahren betreffend den Erwerb durch Herrn ***C*** ist daher nunmehr anstatt mit der Verlassenschaft mit Frau ***A*** und mj. ***B*** (dieser vertreten durch ***A***) als Erben nach ***C*** weiterzuführen.

Zusätzlich wurde auch Einsicht genommen in die vom FA zu RV/7100580/2016 und RV/7100595/2016 (Verfahren der Miteigentümer ***E*** und ***F***) sowie zu RV/7100597/2016 (das von den Bf. angesprochene Verfahren des „1. Käufers“ ***D***) vorgelegte Unterlagen.

Vorbereitungsvorhalt und Zurücknahme der Anträge auf mündliche Verhandlung und Senatsentscheidung

Am 17.2.2023 teilte das BFG den Parteien zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung mit, welche Beweismittel dem BFG bisher vorliegen und wie sich die Sach- und Rechtslage für die Berichterstatterin dadurch darstelle. Zur Abgaben einer Stellungnahme wurde eine Frist bis zum 31.3.2023 eingeräumt.

Nach Fristerstreckung wurden mit Telefax vom 13.4.2023 die Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Senatsentscheidung zurückgezogen. Eine inhaltliche Stellungnahme wurde nicht abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Liegenschaft ***xxx*** mit der Adresse ***STR*** bestand ursprünglich aus den Grundstücken ***xxx*** und ***1*** und einer Gesamtfläche laut Grundbuch von 1485 m² und befand sich im Alleineigentum von Frau ***V***.

Auf Grund eines von der Baubehörde am 11.7.2010 genehmigten Teilungsplanes des Vermessungsbüros ***2*** wurde die Liegenschaft geteilt, Grundstücke abgeschrieben und neue Einlagezahlen im Grundbuch eröffnet wie folgt:

GStNr ***xxx*** (neu) mit 420 m² und ***xxx*** (neu) mit 49 m², gemeinsam 469 m² (***)

GStNr ***1*** (neu) mit 500 m² (***) und

GStNr ***xxx*** (neu) mit 63 m² und ***xxx*** (neu) mit 452 m², gemeinsam 515 m² (***)

Auf den nach der Teilung neu entstandenen Grundstücken wurden insgesamt 6 Bauplätze geschaffen:

Auf dem Grundstück ***xxx*** - die Bauplätze 1A und 1B

Auf dem Grundstück ***xxx*** - die Bauplätze 2C und 2D

Auf dem Grundstück ***xxx*** - die Bauplätze 3E und 3F.

Die Restflächen ***xx*** und ***xx*** waren als Zufahrt für die von der Straße aus gesehen hinteren Bauplätze vorgesehen und wurden hierfür Dienstbarkeiten bestellt.

Mit Kaufvertrag vom 12.7.2010 (samt Nachtrag vom 3.10.2010) verkaufte Frau ***V*** die „Bauplätze“ 1A, 2 C und 2 D (Liegenschaftsanteile verbunden mit einem ausschließlichen Benützungsrecht am jeweiligen „Bauplatz“) sowie das Grundstück ***xxx*** („Fahnengrundstück“) an die ***X*** (***FN***).

Ebenfalls am 12.7.2010 verkaufte Frau ***V*** 3 „Bauplätze“ (Liegenschaftsanteile verbunden mit einem ausschließlichen Benützungsrecht am jeweiligen Bauplatz) an
D (Bauplatz 3 F)
G (Bauplatz 3 E) und
H und ***I*** (Bauplatz 1 B).

Die weiteren „Bauplätze“ (Liegenschaftsanteile an den neugeschaffenen Grundstücken verbunden mit einem ausschließlichen Benützungsrecht am jeweiligen „Bauplatz“) wurden von der ***X*** wie folgt abverkauft:

Bauplatz 1 A am 27.10.2010 an ***J*** und ***K***,
Bauplatz 2 C am 6.5.2011 an ***E*** und ***F***,
Bauplatz 2 D am 22.7.2011 an ***C*** und ***A***.

Auch jene Käufer, die die Liegenschaftsanteile direkt von Frau ***V*** erwarben sind hinsichtlich des Erwerbes des Grundstückes an die Firma „***X***“ verwiesen worden und erfolgten die ersten Kontakte der Käufer über den Grundstücksankauf mit Mitarbeitern der Fa „***X***“. Am Grundstück befand sich ein Schild der Fa. „***X***“ und wurde auch im Musterhauspark ***6*** im ausgestellten „***X*** Haus“ durch einen Aushang auf den Verkauf der Grundstücke durch die Fa. „***X***“ hingewiesen.

Bei der Firma „***X***“ handelt es sich um die ***X*** (***FN***) mit dem Unternehmensgegenstand laut Auskunft der WKO: Baumeister, Handelsagent und Vermittlung von Werkverträgen. Im Jahr 2003 hat die ***X*** den Teilbetrieb „***X***-Haus“ von der ***3*** (***FN***) übernommen. Auf ihrer homepage ***x*** gibt die ***X*** an, dass sie Lizenzpartner von „***X*** Massivhaus“ ist und bietet sie sog. „Kataloghäuser“ und sog. „Planungshäuser“ an. Neben der Errichtung von Häusern bietet die ***X*** auch

„Bauvorhaben“, dh. Grundstücke (bzw. Miteigentumsanteile) samt Errichtung eines Einfamilienhauses an.

Beim gegenständlichen Projekt entwickelte die ***X*** eine Planung für 3 Doppelwohnhäuser mit je 2 Wohneinheiten – Haus 1 und Haus 2.

Das gegenständliche Projekt wurde im Internet auf der homepage der Verkäuferin unter ***X*** angeboten wie folgt:

*„ZIEGELMASSIVES BAUMEISTERHAUS IN TOPLAGE VON ***4****

Direkt vom Bauträger

*Dieses ***X** Massivhaus Projekt befindet sich in gefragter Lage nahe dem ***5***. Aktuell steht ein Bauplatz mit einer Größe von ca. 550 m² zur Verfügung, der mit ihrem individuell geplanten ***X** Baumeisterhaus bebaut wird.*

*Selbstverständlich besteht, wie bei allen ***X** Massivhaus Projekten, die Möglichkeit ihr Ziegelmassives Baumeisterhaus individuell auf ihre Wünsche und Anforderungen planen zu lassen! Auch die Größe und Ausstattung wird selbstverständlich entsprechend ihrer Vorstellungen berücksichtigt.*

Die Einheit verfügt über einen Süd/Westseitig ausgerichteten Garten, ...

...

Im Projektpreis enthalten:

*- Ihr ***X** Baumeisterhaus in belagsfertiger Ausstattung inkl. Dichtbeton-Vollkeller.*

Das Haus ist in Niedrigenergie-Bauweise geplant (EKZ <40) und mit einer sparsamen Luft-/Wasser-Wärmepumpe mit komfortabler Fußbodenheizung ausgestattet.

Raumaufteilung laut Bebauungsvorschlag:

...

- Das Grundstück mit ca. 550 m² Gesamtfläche

- sämtliche Anschlüsse und Zuleitungew

- Rodung und Neubepflanzung

...“

Auf allen durch die Teilung neu geschaffenen 6 Bauplätzen wurde tatsächlich – wie von der Verkäuferin beabsichtigt - ein sogenanntes „***X** Haus“ errichtet.

Alle Käufer haben schon vor Unterzeichnung eines grundbuchfähigen Kaufvertrages einen Planungs- und Hausbauauftrag an die ***X*** erteilt.

Die vor dem Kaufvertragsabschluss erfolgten Planungen durch die Käufer betreffen jeweils nur das jeweils „eigene“ Haus (Doppelhaushälfte), es erfolgte keine gemeinsame Beschlussfassung mit den Erwerbern der restlichen Miteigentumsanteile über die Gebäudeerrichtung.

Die beschwerdeführenden Parteien haben nach dem sie das Grundstück „gefunden“ hatten ein Angebot von der ***X*** über die Kosten der Planung und der Errichtung des Hauses erhalten. Vor dem finalen Kaufvertragsabschluss haben die beschwerdeführenden Parteien auch Angebote von anderen Bauunternehmen eingeholt und das Preis/Leistungsverhältnis verglichen. Sie waren subjektiv der Meinung, dass sie die Liegenschaftsanteile auch ohne Erteilung eines Bauauftrages an die ***X*** Verkäuferin erwerben hätten können.

Herr ***C*** und Frau ***A*** unterzeichneten am **15.4.2011** den an die ***X*** gerichteten „**Planungs- und Hausbauauftrag**“ über die Errichtung eines Hauses auf dem Grundstück Nr. 1900 in 1210 Wien, ***STR*** zu einem Hausgrundpreis iHv **€ 260.000,00** inklusive Umsatzsteuer. Im Auftrag wird der Haustyp mit „Eigenplan“ bezeichnet und wird darin auf die Baubeschreibung und das Angebot Nr. 4123/5866 vom 15.4.2011 verwiesen.

Der Preis wurde den Käufern unter den Voraussetzungen der §§ 2,3, und 4 des Vertrages bis zum 15.4.2012 garantiert.

Nach § 6 des Vertrages war eine Kündigung des Vertrages nur schriftlich und mit Angabe von Gründen möglich. Der Rücktritt vom Vertrag konnte nur gegen eine Bezahlung einer Stornogebühr von 10 % des Kaufpreises erfolgen und wurde der Rücktritt ab Vorliegen der rechtskräftigen Baugenehmigung und Bankgarantie oder Baubeginn ausgeschlossen.

Der **Kaufvertrag** über den Ankauf der Liegenschaftsanteile (468/938 Miteigentumsanteile an der ***xxxx*** verbunden mit dem ausschließlichen Benützungsrecht an 210 m² des Grundstückes ***xxxx*** (Bauplatz D) sowie dem Mitbenützungsrecht an Grundstück ***xxxx*** (das ist die Zufahrt) zu einem Preis von **€ 175.875,00** wurde erst danach abgeschlossen und zwar durch Unterzeichnung der Kaufvertragsurkunde durch die Verkäuferin am **17.6.2011** und durch die Käufer am **22.7.2011**.

Die Erwerber konnten Teilleistungen auch an von ihnen selbst ausgesuchte Handwerker vergeben. Diese Kosten sind im oben angeführten Preis nicht enthalten (Anmerkung: diese Kosten wurden vom FA auch nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen).

Am 21.9.2011 wurde der mit 8.8.2011 datierte Einreichplan für die Errichtung eines Wohngebäudes mit 2 Wohnungen (Doppelwohnhaus) bei der Baubehörde eingereicht. Bauwerber waren neben ***C*** und Frau ***A*** die Käufer des „Bauplatzes C“, ***F*** und ***E***.

Durch Umplanungen hinsichtlich einzelner Details wurde am 12.8.2011 eine geänderte Bau- und Ausstattungsbeschreibung von der Verkäuferin erstellt und erhöhte sich der **Kaufpreis für das Haus auf € 273.000,00**.

Am 15.12.2011 wurde die Baubewilligung erteilt und in der Folge von der Verkäuferin das Doppelwohnhaus auf der im Miteigentum von ***C*** und Frau ***A*** sowie ***F*** und ***E*** stehenden Liegenschaft errichtet.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die Ausführungen der Bf. in den beim FA eingebrachten Schriftsätzen sowie den damit im Einklang stehenden vom BFG eingesehenen Unterlagen. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde im Vorbereitungsvorhalt den Parteien vorgehalten und wurden dagegen keine Einwände erhoben.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses maßgeblichen Fassung bestimmte das Grunderwerbsteuergesetz 1987 (kurz GrEStG 1987) Folgendes:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 ua. Folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

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

Gemäß § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung ua.

1. bei einem Kauf

der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen,

Gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,

2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist,

wird in § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. ua VwGH 15.04.1993, 93/16/0056).

Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerteentgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällender Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu zahlen ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem **unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang** mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen (Fellner, aaO, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

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 Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - , ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl. ua. VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246).

Wird von einem Organisator der Bebauung einer größeren Grundfläche mit Häusern einer bestimmten Haustype, ein Grundstück und die Errichtung eines Hauses "als Paket" angeboten und erfolgt sodann die Unterzeichnung des Kaufvertrages über Grund und Boden als auch den Werkvertrag über die Errichtung des Hauses in der selben Anwaltskanzlei, so ist Gegenstand des in Rede stehenden Erwerbsvorganges nach der klaren Zielsetzung der Parteien ein Grundstück mit einem bestimmten zu errichtenden Gebäude und sind die Aufwendungen für die Herstellung dieses Gebäudes in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. VwGH 30.4.1994, 97/16/0203).

Der Umstand, dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespalten worden ist, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Ebensowenig ist entscheidend, ob in den Vertragsurkunden aufeinander Bezug genommen wird, wenn schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet ist, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebaute Zustand erhalten wird (vgl. VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

War die Absicht der Beschwerdeführerin von vornherein auf den Erwerb eines Fertighauses, wie solche von verschiedenen Unternehmungen auf dem Markt mittels medialer Darstellungen und Musterhäusern angeboten werden, gerichtet und wurde dabei ihr vom Vermittler des entsprechenden Werkvertrages zur Errichtung eines Fertighauses nach einem vorbestimmten Muster gleichzeitig auch ein - im Beschwerdefall dem Vermittler selbst gehöriges - geeignetes, aufgeschlossenes Grundstück angeboten, ergibt sich, dass zwischen dem Erwerb des Fertighauses und des für die Aufstellung des Fertighauses geeigneten Grundstücks ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang bestand. Ebenso wie in den Fällen, in denen der Erwerber an ein bereits fertig vorgegebenes Konzept der Bebauung des Grundstücks gebunden ist, so ist auch im Falle des Erwerbs eines Fertighauses zur Errichtung auf einem dazu bereit gestellten Grundstück davon auszugehen, dass auch der Werkvertrag in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen ist. Gegenstand des im Beschwerdefall vorliegenden Erwerbsvorgangs war somit das mit einem bestimmten Fertighaus bebaute Grundstück. Der Erwerb des Fertighauses und der Erwerb des Grundstückes standen in einem derart engen sachlichen Zusammenhang, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben ist. Besonders verdeutlicht wird dies im Beschwerdefall durch den Umstand, dass die Beschwerdeführerin den Auftrag zur Errichtung des Fertighauses bereits vor der Errichtung der Urkunde über den Erwerb des Grundstücks erteilt hat (vgl. VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437).

Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Gegenstand ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn die Verträge zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis annähernd zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II (Grunderwerbsteuer), § 1, Rz 117b und 118).

Ein 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, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. 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 dabei kumulativ vorliegen (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

Nach der Rechtsprechung ist bei einer Miteigentümergeinschaft die Bauherreneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen (VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135).

Von einer Miteigentümergeinschaft kann erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Erst Miteigentümer können verbindlich mitgestalten und - beschließen. Wer noch nicht Miteigentümer ist, kann nicht Bauherr sein. Wirkt jemand schon vor Erwerb des Miteigentumsanteiles als Interessent mit, ist dies wegen seiner in dieser Phase unmaßgeblichen Stellung unbeachtlich (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; vom 27.1.1999, 96/16/0142.)

Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist und eine solche MEG gar nicht besteht, können diese auch nicht als Bauherren handeln, Planungswünsche von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind, sind bloß unverbindliche Anregungen; mit ihnen werden nicht in der Stellung eines Bauherren gründende, durchsetzbare Rechte geltend gemacht (VwGH vom 27.1.1999, 96/16/0142; vom 18.4.1997, 96/16/0043; vom 3.10.1996, 95/16/0003 u.a.).

Wie sich aus dem Internetauftritt der Verkäuferin ergibt, wurden die Grundstücke bzw Miteigentumsanteile von vorne herein mit der Errichtung eines „***X***“ Hauses am Markt angeboten und wurde auch von den Käufern Grundstück (Liegenschaftsanteile mit ausschließlichem Benützungrecht an einem bestimmten Bauplatz) und das Haus „aus einer Hand“ angenommen. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Liegenschafts Kaufvertrages waren der Käufer hinsichtlich der Gebäudeerrichtung bereits faktisch und rechtlich gebunden, da sie bereits zuvor den Auftrag für die Gebäudeerrichtung an die Verkäuferin der Liegenschaftsanteile erteilt hatten. Die Erwerber ließen sich in ein bestimmtes Bebauungskonzept einbinden. Auch wenn es Überlegungen gab, die Bauarbeiten durch andere Unternehmer ausführen zu lassen, so haben sich die Käufer letztendlich doch in das von der Verkäuferseite vorbereitete Konzept einbinden lassen. Die Erwerber waren im vorliegenden Fall im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstücks Kaufvertrags in ihrer Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahme gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei, weshalb Gegenstand des Erwerbsvorganges hier bereits das Grundstück im bebauten Zustand war und

die Kosten für das Haus in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

Zu mit dem gegenständlichen Projekt vergleichbaren Projekten, bei denen Grundstücke (bzw Miteigentumsanteil) und die Errichtung von Einfamilienhäusern bzw Doppelaushälften „aus einer Hand“ angeboten wurden, liegen bereits etliche Entscheidungen des BFG vor:

BFG 25.10.2017, RV/7103217/2016

BFG 03.12.2018, RV/7102225/2015

BFG 06.03.2019, RV/7100895/2016

BFG 19.08.2019, RV/7102018/2016

BFG 09.09.2019, RV/7102020/2016

BFG 23.11.2020, RV/7103810/2017

BFG 03.12.2020, RV/7101203/2016 (betrifft das gegenständliche Projekt)

BFG 12.08.2021, RV/7103807/2017

BFG 04.02.2022, RV/7104872/2018

BFG 06.07.2022, RV/7103598/2019

Im gegenständlichen Fall war der für das Haus vereinbarte Preis iHv € 273.000,00 von den Käufern zusätzlich zum Kaufpreis laut Kaufvertrag iHv € 175.875,00, ergibt in Summe € 448.875,00, gegenüber der Verkäuferin aufzuwenden, um die Liegenschaftsanteile samt dem Haus zu erwerben und wurde daher vom FA im angefochtenen Bescheid zu Recht der anteilige Betrag iHv € 224.437,50 als Gegenleistung angesetzt.

Gemäß § 201 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF, kann dann, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder dies gestatten, nach Maßgabe des Abs. 2 ua. von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekannt gegebene 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 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Nach § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn nach lit b) 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.

Erst durch das Vorhalteverfahren gelangte das FA Kenntnis darüber, dass den Erwerbern die Liegenschaftsanteile samt Gebäude angeboten wurden und die Erwerber im Zeitpunkt des

Abschlusses des Kaufvertrages bereits den Planungs- und Hausbauauftrag an die Verkäuferin unterzeichnet hatte und erwies sich in Kenntnis dieser Umstände die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer als unrichtig.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass die Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hier für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 201 BAO spricht.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Im gegenständlichen Fall waren keine Rechtsfragen strittig, sondern erfolgte die rechtliche Beurteilung des konkreten Sachverhaltes entsprechend der oben zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 13. April 2023