

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, über die Beschwerde vom 10. Dezember 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10. November 2015 betreffend Grunderwerbsteuer zu *****ErfNr*****, Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

I. Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 131.651,55 unter Anwendung eines Steuersatzes von 3,5 % festgesetzt mit **€ 4.607,80**.

Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (€ 488,25) gemäß § 93a BAO iVm 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Grunderwerbsteuererklärung

Am **1.2.2010** wurde durch Rechtsanwalt *****RA***** über FINANZONLINE zu *****ErfNr***** eine Grunderwerbsteuererklärung für einen zwischen Frau *****VERKÄUFERIN***** als Veräußererin und Frau *****Bf1***** (die nunmehrigen beschwerdeführende Partei, kurz Bf.) und Herrn *****EHEGATTE Bf***** als Erwerber abgeschlossenen Kaufvertrag vom 26.1.2010 dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt

Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) eingereicht. In der Erklärung wurde als Bemessungsgrundlage ein Kaufpreis iHv € 110.000,00 erklärt.

Ebenfalls am 1.2.2010 übersandte Rechtsanwalt ***RA*** dem FA eine Kopie des Kaufvertrages. Aus dem Kaufvertrag ist ersichtlich, dass die Bf. 208/415 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ***EZ*** ***GB*** mit einem ausschließlichen Benützungsrecht am „Bauplatz A“ im Ausmaß von 208 m² zu einem Kaufpreis iHv € 110.000,00 erwarben. Punkt 18.0 des Vertrages enthält eine Vollmachtsklausel, wonach Herr Rechtsanwalt ***RA*** berechtigt ist:

18.2. für die Vertragsparteien Bescheide und Beschlüsse, insbesondere auch die Grunderwerbsteuervorschreibung und Unbedenklichkeitsbescheinigung, in Empfang zu nehmen und alle sich daraus ergebenden, notwendig oder zweckmäßig erscheinenden Rechtsmittel zu ergreifen;

18.3. die Gebührenseltberechnung der Grunderwerbsteuer sowie der gerichtlichen Eintragungsgebühr vorzunehmen und die Grunderwerbsteuer sowie die gerichtliche Eintragungsgebühr an das zuständige Finanzamt abzuführen;

18.4. Änderungen und Ergänzungen des Vertrages, insbesondere die Errichtung und Unterfertigung von Nachträgen und Einverleibungserklärungen, aus eigenem vorzunehmen, soweit hiedurch nicht der Vertragssinn geändert wird und diese zur Herstellung des vertraglich vereinbarten Grundbuchsstandes erforderlich sein sollten.

Mit Schreiben vom **29.3.2010** teilte Rechtsanwalt ***RA*** dem FA mit, dass die ausländergrundverkehrsbehördliche Genehmigung erteilt worden sei und somit der Kaufvertrag rechtswirksam zustande gekommen sei. Er ersuche daher um bescheidmäßige Vorschreibung der Grunderwerbsteuer und Übermittlung derselben an die Kanzlei in ***xxx***.

Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom **8.4.2010** setzte da FA gegenüber der Bf. ausgehend vom im Kaufvertrag ausgewiesenen anteiligen Kaufpreis iHv € 55.000,00 unter Anwendung eines Steuersatzes von 3,5% die Grunderwerbsteuer mit **€ 1.925,00** fest. Die Zustellung des Bescheides erfolgte zu Händen „***RÄ***“ an die Adresse ***xxx***

Ermittlungen des Finanzamtes

Bei einer 2014 routinemäßigen Überprüfung von Selbstberechnungen durch die Außenprüfung des Finanzamtes wurden ua. die gegenständliche Liegenschaft betreffende Erwerbsvorgänge überprüft.

Am **10.2.2014** tätigte das FA **Grundbuchsabfragen** zur kaufgegenständlichen *****EZ***** *****GB***** und ergaben diese, dass gleichzeitig mit dem gegenständlichen Erwerbsvorgang die restlichen 100/201stel Anteile der Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 26.1.2010 durch die *****X***** erworben worden war, die diese schließlich mit Kaufvertrag vom 22.6.2012 – nach der Begründung von Wohnungseigentum - an Herrn *****A***** weiterveräußerte.

Mit Vorhalt vom **25.3.2014** richtete das FA folgende Fragen an die Bf., die am **28.4.2014** wie nachstehend angeführt beantwortet wurden:

„1) Wie haben Sie als Erwerber von diesem Projekt erfahren (Prospekt, Bautafel, Zeitungsanzeige, Internet, Blaue Lagune etc.):

Antwort: „Internet“

2) Gab es Prospekte und sonstige Unterlagen (Angebotsmappen, Baubeschreibungen, Werkverträge u. dergleichen) zu diesem Projekt? wenn ja — bitte um Vorlage:

Antwort: „Angebotsmappen, Baubeschreibungen“

3) Was wollten Sie erwerben?

Antwort: „ein Einfamilienhaus“

4) Zu wem hatten Sie den ersten Kontakt betreffend Ihres Erwerbsvorganges (Name, Firma, Funktion dieser Person)?

Antwort „*****X*** HAUS** (Herr *****B*****)“

5) Wer hat das Projekt gestartet?

Antwort „*****X*** HAUS**“

6) Was wurde Ihnen angeboten?

Antwort „Grundstück (die Hälfte) + Haus“

7) Wie war der weitere Ablauf Ihres Erwerbsvorganges?

[keine Antwort]

8) Wer hat den Auftrag zu Planung bzw. zur Errichtung des Gebäudes erteilt?

Antwort „*****X*** HAUS** und wir“

9) Wer waren die bauausführenden Unternehmen?

Antwort „*****X*** HAUS**“

10) Welchen Einfluss konnten Sie als Erwerber auf das gesamte Projekt geltend machen?

Antwort: „Mitplanen (wie das Haus ausschauen soll, Räumlichkeiten, ...)“

11) Waren Sie als Erwerber den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt oder verpflichtet — bitte um Vorlage der diesbezüglichen Werkverträge

[keine Antwort]

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)

Antwort „Ja“

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

Antwort „Nein“

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

Antwort „Ja“

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

Antwort „***X*** HAUS und wir; uns“

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

17) Momentaner Bauzustand? — was fehlt noch?

Antwort „Fertig“

18) Wie haben Sie die Miteigentümer (Hr. ***A***) kennengelernt? Wann?

Antwort „Als er das Grundstück gekauft hat, ca. Sommer 2012“

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.“

[keine Antwort]

Mit der Beantwortung der Fragen übersandte die Bf. dem FA am 28.4.2014 folgende Unterlagen:

- Kaufanbot der Bf. vom 9.11.2009 an Frau ***VERKÄUFERIN*** mit Kaufpreis iHv € 110.000,00
- Angebot der „***X*** HAUS“ vom 5.11.2009 an die Bf. über Auftragssumme iHv 125.403,00
- Baubeschreibung vom 5.11.2009
- Vertrag zwischen „***X*** HAUS“ und Bf. vom 30.12.2009 über „Aufschließung“ zu einem Pauschalpreis iHv € 27.900,00
- (Teil)Rechnungen der „***X*** HAUS“ zur Erstellung eines Einfamilienhauses zu einem Festpreis inkl MwSt iHv insgesamt € 123.400,00 (Rechnungen Nr. 132/10 vom 12.10.2010, Nr. 143/10 vom 21.10.2010, 154/10 und 155/10 vom 4.11.2010, 164/10 und 165/10 vom 26.11.2010, 174/10 vom 4.12.2010, 064/11 und 065/11 vom 1.6.2011
- Angebot der „***X*** HAUS“ vom 12.10.2010 „lt. Bemusterung und Besprechung“ über € 30.432,00 samt Rechnungen 173/10 vom 4.12.2010 und 133/10 vom 12.10.2010
- Einreichplan vom 23.03.2010 samt Planwechsel vom 7.2.2011

Bescheid „Wiederaufnahme gemäß §303 (1) b BAO“

Am **10.11.2015** erließ das FA einen mit „Wiederaufnahme gemäß §303 (1) b BAO“ übertitelten (Sammel-)Bescheid an die Bf., mit dem das den Kaufvertrag vom 26.1.2010 betreffende Verfahren von Amts wegen gemäß § 303 (1) b wieder aufgenommen und der Grunderwerbsteuerbescheid vom 8.4.2010 aufgehoben wurde. Gleichzeitig erging ein neuer Sachbescheid und wurde die Grunderwerbsteuer mit **€ 4.119,55** (3,5 % der anteiligen Gegenleistung von € 117.701,55) festgesetzt und ergab sich dadurch eine Nachforderung je Erwerber iHv € 2.194,55.

Die Zustellung der Bescheide erfolgte direkt an die Bf, nicht zu Händen des rechtsfreundlichen Vertreters.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

„Gemäß § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei geführt hätte.

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.

Gemäß § 5 Abs. 3 Z 1 und 2 GrEStG sind der Gegenleistung Leistungen hinzuzurechnen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Verkäufer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten, sowie Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Verkäufer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

*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 Vorhaltbeantwortung vom 28.04.2014 wollten Sie ein Grundstück mit Einfamilienhaus erwerben um bzw. wurde Ihnen ein Grundstück mit Haus der Fa. ***X*** angeboten. Da der Erwerbsvorgang auf ein Haus mit Liegenschaftsanteilen in Wohnungseigentum gerichtet war liegt ein einheitlicher Erwerbsvorgang vor. Um diesen einheitlichen Erwerb sicherzustellen, wurde vorerst Vereinbarungen über den Hauskauf getroffen (Angebot Nr. 3597/6807 (V278) vom 5.11.2009) und anschließend (26.01.2010) der der grundbuchsfähige Kaufvertrag. Weiers wurde lt. Vorbehaltsbeantwortung Ihrerseits bestätigt, dass ein Erwerb der Liegenschaft ohne Bauauftrag nicht möglich gewesen wäre.*

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

*BMG = Gegenleistung Grundstücksanteile EUR 110.000,-- + Gegenleistung Haus lt. Angebot vom 05.11.2009 EUR 125.403,-- = gesamt EUR 235.403,--
anteilig daher Grund EUR 55.000,-- + Haus EUR 62.701,50 = EUR 117.701,50
x 3,5 % = EUR 4.119,55 Grunderwerbsteuer“*

Beschwerde

In der gegen den Bescheid vom 10.11.2015 fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurde eingewandt, dass kein gemeinsames „Paket“ bestehend aus Grundstück und Haus erworben worden sei. Es fehle an der finalen Verknüpfung zwischen der Verkäuferin einerseits und dem bauführenden Unternehmen andererseits. Auch werde bestritten, dass aufgrund der Miteigentümerstellung keine Bauherrneigenschaft vorliege.

Zur besseren Übersicht werde der „Weg zu unserem Haus“ in chronologischer Reihenfolge geschildert:

*„Zunächst fängt unsere Haus-Geschichte damit an, dass wir ursprünglich ein Grundstück in der ***1*** erwerben wollten. Wir waren damals bereits in der finalen Phase und dementsprechend bereits mit dem Bauträger ***X*** in laufenden Gesprächen. Nachdem bereits bei der Hausbank und beim Notar alles auf Schiene war, hatte der Verkäufer auf einmal kein Interesse mehr am Verkauf des Grundstücks und der Kauf konnte nicht vollbracht werden.*

*Nach ungefähr ½-1 Jahr wurden wir im Internet auf der Plattform „Willhaben“ auf das gegenständliche Grundstück ***GASSE*** aufmerksam. Damals stand das gesamte Grundstück mit doppelter Grundfläche zum alleinigen Verkauf. Wir haben daraufhin wieder mit der ***X*** Kontakt aufgenommen. Wir mussten aber in weiterer Folge feststellen, dass der Erwerb des Grundstückes unseren finanziellen Rahmen gesprengt hätte. Letztlich haben wir mit der ***X*** gemeinsam das Grundstück in Miteigentum mit genauer Bauplatzzuordnung von*

Frau ***VERKÄUFERIN*** erworben. Die ***X*** war als Bauträger in unserem Fall tätig und stand in keinem Verhältnis zur natürlichen Person und Verkäuferin ***VERKÄUFERIN***. Wir vertreten daher die Ansicht kein "Paket", bestehend aus Grundstück mit Haus darauf, erworben zu haben und folglich auch die Grunderwerbssteuer nicht über beide Bestandteile bemessen werden darf. Natürlich haben wir in einem zeitlichen Naheverhältnis zum Grundstückskauf auch den Hausbau forciert, jedoch wäre es uns auch möglich gewesen, das Grundstück unbebaut zu belassen. Diesen Punkt möchten wir besonders hervorheben und betonen, da der Grundstückskauf von Frau ***VERKÄUFERIN*** in keinem Zusammenhang zu der bauausführenden Firma ***X*** stand. Die einzige Verbindung zwischen der Verkäuferin einerseits und der ***X*** andererseits bestand darin, dass ***X*** aufgrund unserer finanziellen Lage (finanzieller Rahmen hat den Kauf über ganzes Grundstück nicht zugelassen) einen Teil des Grundstückes im Miteigentum erworben hat. Mir wäre es von Verkäuferseite freigestanden das ganze Grundstück im Alleineigentum zu erwerben, oder beispielsweise eine andere Person zu finden mit der wir das Grundstück erwerben können - wir hatten diesbezüglich freie Wahl. Anscheinend war der Kaufpreis für die ***X*** im damaligen Marktumfeld und angesichts der Zukunftsaussichten (U1 Verlängerung) derart attraktiv, dass sie den zweiten Bauplatz auf dem Grundstück erwarb. Dazu möchten wir noch erwähnen, dass uns die ganze „Miteigentumssache“, erst des Jahres 2011 bekannt gemacht wurde, als uns ein Eigentümervertrag zur Unterfertigung vorgelegt wurde. Bis zu diesem Zeitpunkt wussten wir gar nicht, dass dieses Grundstück "nur" im Miteigentum erworben wurde. Festzuhalten ist also, dass wir zwei getrennte Verträge abgeschlossen haben und zwar mit der Frau ***VERKÄUFERIN*** über den Erwerb des Grundstückes, sowie mit der Firma ***X*** über die Errichtung des Hauses. Aus rechtlicher Sicht handelt es sich nicht um idente oder wirtschaftlich so eng verbundene Vertragspartner, dass man de facto von einem Vertrag ausgehen könne.

In Beilage A ist der Kaufvertrag mit Frau ***VERKÄUFERIN*** vom 9.11.2009

Zusätzlich zu den oben geschilderten Fakten, möchten wir auch erwähnen, dass es aufgrund der damaligen Situation kein sogenanntes "Paket" gegeben hat. Vielmehr waren wir Bauherren im eigentlichen Sinn, da wir maßgeblichen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses gehabt haben und als Bauwerber gegenüber der Baubehörde aufgetreten sind. An die Bauordnung waren wir natürlich gebunden, jedoch haben wir ansonsten ein Gebäude errichten lassen, das unseren Vorstellungen entsprach zB. Fensteranordnung, Zimmeraufteilung, Farbe, Türen, Material, Balkon usw. Auch haben wir das Baurisiko getragen und waren dem bauausführenden Unternehmen (***X***) direkt gegenüber berechtigt und verpflichtet. Natürlich bediente sich der Bauträger sämtlicher Subunternehmen, was jedoch an der Einschätzung bezüglich Baurisikos nichts zu ändern vermag. Auch hatten wir das finanzielle Risiko zu tragen, da wir direkt mit der Firma ***X*** abgerechnet haben und auch kein sogenannter "Fixpreis" abgeschlossen wurde. Natürlich wurde im Rahmen des Bauerrichtungsvertrages ein Angebot gelegt, jedoch war darunter kein Fixpreis zu verstehen, wie es zB. bei einem Reihnhaus zutreffen würde. Viele Parameter waren noch unsicher und für viele Änderung bzw. Zusätze wurde auch zusätzlich Entgelt verrechnet - beispielsweise haben wir einen Balkon errichtet, Schiebetüren einbauen lassen, stärker Wärmedämmung auftragen lassen usw.

In Beilage B ist der Vertrag über die Errichtung des Hauses.

In diesem Zusammenhang möchten wir noch auf die Rechtsprechung verweisen, welche unserer Meinung nach den hier dargelegten Standpunkt untermauert.

VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223: "Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen. "

Diese sogenannte "finale Verknüpfung" lehnen wir in unserem Fall entschieden ab und erheben deshalb Beschwerde gegen die beiden Bescheide vom 10. November 2015. Wir waren nämlich, wie wir mit diesem Schreiben auch versuchen darzulegen, nicht an eine Planung des Verkäufers gebunden und auch nicht an eine Planung gebunden, die von einem Organisator stammt, der mit dem Verkäufer zusammenarbeitete. Die ***X*** war zufällig - eigentlich nur aufgrund unserer finanziellen Situation - selbst Käufer eines Teil des Grundstückes und unabhängig davon unser beauftragter Bauträger für die Errichtung unseres Eigenheimes.

Der Vollständigkeit halber möchten wir noch anmerken, dass das Finanzamt im Rahmen einer Befragung vom 28.4.2014 von uns Auskunft verlangte, ob ein Erwerb der Liegenschaft auch ohne Bauauftrag möglich gewesen wäre. Die Tatsache, dass wir dies damals verneint haben, ist auf mehrere persönliche Umstände zurückzuführen. Dazu kommt, dass wir, bis auf die rechtliche Recherche bezüglich dieser Beschwerde, nicht rechtskundig sind und ersuchen die Bescheide erneut einer Beurteilung zu unterziehen, ob die rechtliche Grundlage für diese geforderte Nachzahlung besteht.

Dass die Bauherreneigenschaft alleine aufgrund der Miteigentümerschaft nicht vorliegen soll, ist für uns nicht nachvollziehbar. Schließlich war die ***X*** selbst Miteigentümer und unser Bauträger. Das Vorhalten, dass aufgrund der Miteigentümerschaft gar keine Bauherrentätigkeit vorliegen kann, muss in diesem Fall als verfehlt angesehen werden, da die ***X*** selbst Miteigentümer war und quasi durch uns und sich selbst wiederum sich selber als Bauträger beauftragt hat. Es hat zwar nie einen schriftlichen Beschluss gegeben, jedoch muss dazu angemerkt werden, dass das Gesetz dafür keine besonderen Vorschriften enthält. Die hRsp verlangt nur, dass alle Teilhaber der Gemeinschaft von der Beschlussfassung verständigt werden und dass ihnen Gelegenheit gegeben wird, zum geplanten Beschlussinhalt Stellung zu nehmen. Da es in diesem Fall nur zwei Miteigentümer gab und diese übereinstimmend die Beauftragung von einem Miteigentümer als Bauträger beschlossen hatten, kann man von einem wirksamen Beschluss sprechen und ist uns insofern nicht von vorn herein die Bauherreneigenschaft abzusprechen."

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdeentscheidung vom 15.3.2016 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab. Die Begründung lautet wie folgt:

„Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

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

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Besteht zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten sachlicher Zusammenhang, so ist maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges für die Grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung das Grundstück in bebaute Zustand. Zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein.

Leistungen an Dritte sind insbesondere solche, die an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück erbracht werden.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein.

Ist der Grundstückserwerber - bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses - daher auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediegenen Vorplanung an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines Dritten vorgegebenes Gebäude gebunden, so ist ein Kauf mit - herzustellendem – Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden und auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespalten wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt. Nicht von entscheidender Bedeutung ist demnach auch, wenn die Vertragsurkunden aufeinander keinen Bezug nehmen. Die rechtliche Trennung von Kaufvertrag (Grundstück) und Planungs- und Hausbauauftrag (Errichtung des Gebäudes) ist somit kein geeignetes Mittel, die Grunderwerbsteuerpflicht zu vermeiden.

Wesentlich ist, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn dem Grundstückserwerber auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt. Die Hinnahme des 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 und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Ein Erwerber ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er a) auf die bauliche Gestaltung (d.h. nicht bloß auf den Innenausbau) 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.

Nach der VwGH- Judikatur müssen diese drei Elemente kumulativ als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherreneigenschaft vorliegen. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen würden.

*Die Käufer haben ein standardisiertes, vorgeplantes Haus in Auftrag gegeben, ein Haus „***2***“. Soweit die Käufer eigene Planung ins Treffen führen, muss auf diverse Judikate des VwGH hingewiesen werden, in denen er einen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung auch im Falle einer Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl der Baustoffe bejaht. Weder individuelle Änderungen in der Raumaufteilung oder der Fensteranzahl bzw. Fensteranordnung, die Vergrößerung des Kellers noch der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse hat der VwGH für wesentlich und ausreichend erachtet, um eine Bauherreneigenschaft zu begründen.*

*Die Behauptung der Käufer, sie hätten das Baurisiko getragen, stimmt nicht mit der Aktenlage überein - sie waren nur gegenüber ***X*** Massiv-Haus, Lizenzpartner ***X*** berechtigt bzw. verpflichtet und diese wiederum hat als Generalunternehmer die Ausführenden (Subunternehmer) beauftragt - was auch in der Beschwerde bestätigt wird.*

Laut Planungs- und Hausbauauftrag wurde ein „Gesamtpreis“ (= „Fixpreis“) von ursprünglich EUR 123.400,- vereinbart, somit mussten die Erwerber kein finanzielles Risiko tragen.

Aufgrund des Fehlens der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung, des Baurisikos und des finanziellen Risikos ist die Bauherreneigenschaft zu versagen, weshalb die Beschwerde abzuweisen war.“

Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung führte die Bf. ergänzend aus wie folgt:

„Bauherr ist, wer auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt und das Baugeschehen beherrscht. Für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft im Sinne des GreStG müssen folgende drei Punkte kumulativ vorliegen:

- 1) Einfluss auf bauliche Gestaltung des Hauses;*
- 2) tragen des Baurisikos und daher dem bauausführenden Unternehmen direkt gegenüber berechtigt und verpflichtet;*

3) tragen des finanziellen Risikos bezüglich unerwarteter Kostensteigerungen und keine Vereinbarung zu einem Fixpreis.

Zu Punkt 1) möchten wir ausführen, dass die bauliche Gestaltung bzw Planung ganz nach unserem Wunsch erfolgte, unter Berücksichtigung der Bauplatzvorgaben. Wir haben auch mehrere Skizzen persönlich angefertigt und schließlich wurde das Haus gemeinsam mit dem zuständigen Architekten und der ***X*** finalisiert. Wir haben im Gegensatz zu den Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung nicht das Haus ***2*** errichten lassen. Vielmehr entsprang das gesamte Haus aus unseren Planungen, Skizzen und Vorstellungen. Dies kann auch von einem informierten Vertreter der ***X*** belegt werden. Im Planungs- und Hausbauauftrag (Beilage A) ist zwar unter dem Punkt „Haustyp“ die „***2*** - Ausführung“ vermerkt, diese Bezeichnung bezieht sich allerdings bei ***X*** nur auf das Pultdach. Jedes gebautes Haus der ***X***, das mit einem Pultdach errichtet wird, heißt also „***2***“. Es handelt sich jedoch nicht um ein vorgefertigtes Fertigteilhaus oder ähnliches, was uns die Bauherreneigenschaft versagen würde. Dies kann ebenfalls durch einen informierten Vertreter der ***X*** bestätigt werden.

Zu Punkt 2) ist noch anzumerken, dass das Bauherrenrisiko ausschließlich bei uns lag. Dazu möchten wir auf den Planungs- und Hausbauauftrag (Beilage A) verweisen, genauer auf den § 2 der dort angeführten Vertragsbedingungen. Dieser regelt generell die Mitwirkungspflichten des „Bauherrn“, die in diesem Vertragsverhältnis wir waren. Die ***X*** war in diesem Fall der Auftragsnehmer und diesem waren wir als Auftraggeber direkt gegenüber berechtigt und verpflichtet. Unter anderem mussten wir als Bauherr die im § 2 angeführten Leistungen vor Baubeginn erbringen. Als Beispiel sei das Aushändigen der Baubewilligung (Punkt 1 des § 2) oder die Festlegung der tatsächlichen Gebäudehöhe (Punkt 2.4 des § 2) erwähnt. Insgesamt macht dieser Punkt deutlich, dass wir gegenüber der ***X*** direkt gegenüber berechtigt und verpflichtet waren.

Zu Punkt 3) ist außerdem noch genauer zu schildern, dass zwar ein Anbot der ***X*** gelegt wurde, welches auch von uns angenommen wurde, jedoch handelt es sich um keinen Fixpreis im eigentlichen Sinn. Es ist wieder auf den § 2 der Vertragsbedingungen des Planungs- und Hausbauauftrages (Beilage A) zu verweisen. Unter Punkt 2.5 des § 2 wird ausdrücklich der Festpreis erwähnt. „Festpreis ist der Preis, der auch beim Eintreten von Änderungen der Preisgrundlagen (wie insbesondere Kollektivvertragslöhne, Materialpreise, soziale Aufwendungen) für den vereinbarten Zeitraum unveränderlich bleibt.“ Der Festpreis ist also nur abhängig vom tatsächlich verbrauchten Material bzw Einsatzparameter. Er ist aber keinesfalls ein Fixpreis, der unabhängig jeglicher Parameter unveränderlich ist - also fix ist. Von einem vereinbarten Fixpreis wie in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt wird, kann also keine Rede sein. Auch zu diesem Punkt kann ein informierter Vertreter der ***X*** Stellung beziehen.

Da alle drei Voraussetzungen für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft in unserem Fall kumulativ vorliegen, ist das Versagen der Bauherreneigenschaft in der Beschwerdevorentscheidung als verfehlt anzusehen.

Bezüglich der finalen Verknüpfung zwischen der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb möchten wir nochmals ausführen, dass wir an kein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisator vorgegebenes Gebäude, gebunden waren. Dies wurde jedoch als finale Verknüpfung vom VwGH in der Entscheidung -VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223- judiziert. Wir waren aber an keine wie auch immer ausgestaltete/gediegene „Vor-Planung“ eines Dritten, in diesem Fall der

****X***, gebunden! Auch zu diesem Punkt kann ein informierter Vertreter der ***X*** Stellung beziehen.*

Zusammenfassend wird die Eigenschaft als Bauherr im Sinne des GreStG in unserem Fall als zutreffend angesehen und die vom VwGH verlangte finale Verknüpfung zwischen Errichtung des Hauses und Grundstückerwerb abgelehnt, weshalb der Antrag auf Vorlage an das Bundesfinanzgericht gestellt wird.

Wir beantragen die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor einem Senat des Bundesfinanzgerichts.

Wir behalten uns die Nachreichung weiterer Dokumente und Beweismittel für das weitere Verfahren vor.“

Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht

Mit Vorlagebericht vom 4.7.2016 - der auch der beschwerdeführenden Partei übermittelt wurde - legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das FA führte darin zum **Sachverhalt** aus wie folgt:

*„Am 26.01.2010 wurde ein Kaufvertrag zwischen ***VERKÄUFERIN*** und ***Bf1*** und ***EHEGATTE Bf*** über 208/415 Miteigentumsanteile (je 104/415 Miteigentumsanteile) an der ***EZ*** ***KG*** mit den Grundstücken ***Nr*** (Baufläche) abgeschlossen. Im Kaufvertrag wurde unter Punkt 4.0. ein Kaufpreis von EUR 110.000,00 vereinbart. Der Kaufvertrag wurde als elektronische Abgabenerklärung von Rechtsanwälte ***RÄ*** am 01.02.2010 beim FAGVG eingebracht. Mit Bescheid vom 08.04.2010 wurde von dem im Vertrag angeführten Grundkaufpreis in Höhe von EUR 110.000,00 die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.*

Erst aufgrund des Vorhalteverfahrens seitens des Finanzamtes stellte sich heraus, dass der Erwerbsvorgang auf ein Haus mit Liegenschaftsanteilen im Wohnungseigentum gerichtet war.

****X*** Massivhaus ist laut Internet (www.***X***-haus.at) Lizenzpartner von ***X*** und bietet Kataloghäuser bzw. Planungshäuser an.*

*Laut Vorhaltsbeantwortung vom 28.04.2014 wurde mitgeteilt, dass die Erwerber ein Einfamilienhaus erwerben wollten, ihnen ein Grundstück und Haus angeboten worden sind und das bauausführende Unternehmen (nur) ***X*** Haus war. Weiters führen die Erwerber selbst an, dass bestimmte Bauvorhaben- z.B. Keller, Rohbau oder ganzes Haus von bestimmten vorgegebenen Unternehmungen (z.B. ***X*** Haus) durchgeführt werden mussten und der Erwerb der Liegenschaft ohne Bauauftrag nicht möglich gewesen wäre.*

*Am 05.11.2009 wurde von ***X*** Haus das Angebot Nr. 3597/6807(V278) für ein ***X*** Massiv-Haus über EUR 125.403,-- erstellt. Das Kaufanbot über das Grundstück wurde von den Erwerbern am 09.11.2009 unterschrieben.*

*Am 16.12.2009 wurde der Planungs- und Hausbauauftrag (über EUR 123.400,--) mit ***X*** Massiv-Haus von den Erwerbern unterschrieben. Darin ist als „Auftraggeber/Verkäufer und dessen Werkunternehmern“ die ***X*** angeführt.*

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.

*Es wurde zuerst der Planungs- und Hausbauauftrag (am 16.12.2009) mit der Firma ***X*** Massivhaus und dann erst der grundbuchsfähige Kaufvertrag (am 26.01.2010) mit ***VERKÄUFERIN*** unterschrieben.*

Im Rahmen der Überprüfung des Kaufvertrages (Vorhalteverfahren) 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:

„Den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung wird hinsichtlich der Beweiswürdigung und der rechtlichen Beurteilung gefolgt.

Da die ersten Angaben nach allgemeiner Erfahrung der Wahrheit entsprechen und in der Vorhaltbeantwortung angegeben wurde, dass ein Erwerb der Liegenschaft ohne Bauauftrag nicht möglich gewesen wäre und ein Fixpreis für das Haus vereinbart wurde, wird den späteren gegenteiligen Angaben in der Beschwerde kein Glauben geschenkt.

*Es lagen Angebotsmappen bzw. Baubeschreibungen vor, eine Mitplanung war für die Erwerber war gegeben, eine Beauftragung eines anderen Bauausführenden als der „***X***“ war aber nicht möglich.*

Nach Festlegung des Haustyps bzw. der Ausbaustufe lag eine Fixpreisvereinbarung vor, nur eventuelle Zusatzwünsche führen zu zusätzlichen Zahlungen.

*Zur Frage, ob die Erwerber den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt oder verpflichtet sind, äußerten sich die Erwerber im Vorhalt nicht, da sie aber den Bauauftrag an die „***X***“ gegeben haben, trat diese mit den einzelnen Subunternehmern in Kontakt, nicht die Erwerber selber.*

Die Bauherrneigenschaft der Erwerber ist nicht gegeben.“

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.

Vorbereitungsvorhalt und Zurücknahme der Anträge auf mündliche Verhandlung und Senatsentscheidung

Am 28.2.2023 teilte das BFG der beschwerdeführenden Partei zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung mit, welche Beweismittel dem BFG bisher vorliegen, wie sich die Sach- und Rechtslage für die Berichterstatterin dadurch darstelle und weshalb nach Ansicht der Berichterstatterin - selbstverständlich unvorgreiflich der Entscheidung durch den gesamten Senat – die Bemessungsgrundlage von bisher € 117.701,55 durch Einbeziehung der Aufschließungskosten auf € 131.651,55 zu erhöhen wäre, sodass sich bei Anwendung eines Steuersatzes von 3,5 % eine Grunderwerbsteuer iHv von € 4.607,80 je Erwerber ergäbe. Zur Abgabe einer Stellungnahme wurde eine Frist bis zum 14.4.2023 eingeräumt.

Mit Telefax vom 12.4.2023 wurden die Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Senatsentscheidung zurückgezogen. Nach Meinung der Bf. fehle es am inneren Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Grundstückes und der Beauftragung des Hausbaues. Daran würden auch die Daten der Vertragsunterfertigungen (16.12.2009 Hausbauauftrag bzw 26.1.2010 Kaufvertrag) nichts ändern. Es sei nicht zwingend nötig gewesen, das Haus von ***X*** bauen zu lassen, um das Grundstück erwerben zu können. Der übereinstimmende Parteiwille über den Grundstückskauf sei bereits vor Unterfertigung des Kaufvertrages des Grundstückes zwischen ***VERKÄUFERIN*** und den Käufern vorhanden gewesen. Zum Zeitpunkt des Grundstückskaufes und auch bei Einigung mit dem Veräußerer seien die Käufer sehr wohl in der Entscheidung frei gewesen, ob und wie mit ***X*** ihr Haus realisiert werden soll. Dass es einen zeitlichen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Hausbau gibt, liege in der Natur der Sache, wenn man für seine Familie ein neues Zuhause schaffen möchte. Dass es in ihrem Fall aber kein „Paket“ gewesen sei, ergebe sich aus dem bisherigen Vorbringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Liegenschaft ***EZ*** ***GB***, bestehend aus dem Grundstück ***Nr*** im Ausmaß von 415 m² mit der Adresse ***Bf1-Adr*** befand sich seit dem Jahr 2003 im Alleineigentum von Frau ***VERKÄUFERIN***.

Die beschwerdeführenden Parteien (kurz Bf) wollten ursprünglich ein Grundstück in der ***1*** erwerben. Sie waren damals bereits in der finalen Phase und dementsprechend bereits mit der Firma „***X*** HAUS“ in laufenden Gesprächen. Nachdem bereits bei der

Hausbank und beim Notar alles auf Schiene war, hatte der Verkäufer auf einmal kein Interesse mehr am Verkauf des Grundstücks und der Kauf konnte nicht vollbracht werden.

Nach ungefähr ½-1 Jahr wurden die Bf. im Internet auf der Plattform „Willhaben“ auf das gegenständliche Grundstück in der ***GASSE*** aufmerksam. Damals stand das gesamte Grundstück zum Verkauf. Die ersten Kontakte der Käufer über den Grundstücksankauf erfolgte mit einem Mitarbeiter der „***X*** HAUS“ (Herrn ***B***).

Bei der Firma „***X*** HAUS“ 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 www.***X***-haus.at 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.

Solche „Bauvorhaben“ werden im Internet auf der homepage der ***X*** unter www.***X***-haus.at angeboten wie folgt:

„ZIEGELMASSIVES BAUMEISTERHAUS IN TOPLAGE

Direkt vom Bauträger

*Dieses ***X*** Massivhaus Projekt befindet sich in gefragter Lage nahe Aktuell steht ein Bauplatz mit einer Größe von ca. ... 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. ... m2 Gesamtfläche

- sämtliche Anschlüsse und Zuleitungen

- Rodung und Neubepflanzung

...“

Der Erwerb der gesamten Liegenschaft ***EZ*** ***KG*** hätte den finanziellen Rahmen der Bf. gesprengt und bot die ***X*** den Bf an, die 2. Hälfte des Grundstückes zu erwerben und entwickelte die ***X*** eine Planung für 2 Einfamilienhäuser– Haus 1 und Haus 2 - auf der Liegenschaft.

Am **5.11.2009** erhielten die Bf. ein **Angebot** über die Errichtung eines „***X***-Massiv-Hauses“ (Angebot Nr. 3597/6807 (V278) zu einer Gesamtauftragssumme iHv **€ 125.403,00** inkl 20% USt., dem die mit 5.11.2009 datierte Baubeschreibung angeschlossen war.

Am **9.11.2009** unterzeichneten die Bf. ein an Frau ***VERKÄUFERIN*** gerichtetes „Kaufanbot“, das auszugsweise folgenden Inhalt hat:

[...]

Am **16.12.2009** unterzeichneten die Bf. „vorbehaltlich der Finanzierung“ den an die ***X*** gerichteten „**Planungs- und Hausbauauftrag**“ über die Errichtung eines Hauses auf dem Grundstück ***Nr*** in ***Bf1-Adr*** zu einem „Gesamtpreis vor Bemusterung inklusive 20 % USt“ iHv **€ 123.400,00**. Im Auftrag wird der Haustyp mit „***2***“ bezeichnet und auf die Baubeschreibung und das Angebot vom 5.11.2009, vermindert um € 2.003,00 verwiesen.

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

Am **30.12.2009** unterzeichneten die Bf. ein an sie gerichtetes Angebot der ***X*** über diverse **Aufschließungskosten** (Strom, Wasser, Kanal und Erdarbeiten, Herstellung Privatstraße) zu einem Pauschalpreis iHv **€ 27.900,00, der Zug um Zug mit Errichtung des Kaufvertrages fällig wird.**

Der **grundbuchsfähige Kaufvertrag** über den Ankauf der Liegenschaftsanteile (208/415 Miteigentumsanteile an der ***EZ*** ***KG*** verbunden mit dem ausschließlichen Benützungsrecht an 208 m² des Grundstückes ***Nr*** - Bauplatz A) zu einem Preis von **€ 110.000,00** wurde erst danach abgeschlossen und zwar durch Unterzeichnung der Kaufvertragsurkunde durch die Verkäuferin und durch die Käufer am **26.1.2010**.

Die restlichen Miteigentumsanteile verbunden mit einem ausschließlichen Benützungsrecht am Bauplatz B wurden von Frau ***VERKÄUFERIN*** mit Kaufvertrag vom 26.1.2010 an die ***X*** verkauft.

Für die Erteilung der Baubewilligung für zwei Einfamilienhäuser wurde ein mit 23.3.2010 datierter Einreichplan bei der Baubehörde eingereicht, der vom Bf. als Bauwerber unterzeichnet wurde. Als Grundeigentümer werden darin „FAV ***X***“ und Frau ***VERKÄUFERIN*** genannt. Mit Bescheid vom 14.9.2010 wurde die Baubewilligung erteilt.

Auf Grund diverser Umplanungen durch die Bf. erhöhten sich die Baukosten und erhielten die Bf. dafür am 12.10.2010 ein Angebot von der ***X*** über € 30.432,00 („Angebot laut Bemusterung und Besprechung“), zu bezahlen bei Bodenplatte (Rechnung 133/10 vom 12.10.2010) bzw bei Fenstereinbau (Rechnung 173/10 vom 4.12.2010).

Diese Umplanungen betrafen zB. Fensteranordnung, Zimmeraufteilung, Farbe, Türen (Schiebetüren), Material, Balkon, stärkere Wärmedämmung). Für diese Änderungen bzw. Zusätze wurde das zusätzlich Entgelt laut Angebot vom 12.10.2010 iHv € 30.432,00 verrechnet. Diese Teilleistungen hätten die Käufer auch an von ihnen selbst ausgesuchte Handwerker vergeben können (Anmerkung: diese Kosten wurden vom FA nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen).

Am 7.2.2011 erfolgte ein Planwechsel, der mit Bescheid der Baubehörde vom 8.4.2011 bewilligt wurde. Bauwerber sind die Bf., und unterzeichneten den Planwechsel als Grundeigentümer die Bf. und die ***X***.

In der Folge wurde von der ***X*** auf der im Miteigentum stehenden Liegenschaft auf dem den Bf. zur Nutzung überlassenen Teil (Bauplatz A) ein Einfamilienhaus 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 der Bf. vorgehalten und dagegen keine substantiierten Einwände erhoben.

Die kausale Verknüpfung zwischen Liegenschafts Kaufvertrag und Bauauftrag zeigt sich hier unter anderem daran, dass bereits das an die Liegenschaftseigentümerin gerichtete Kaufanbot vom 9.11.2009 vorsah, dass die Finanzierungszusage dem Notar und „***X***“ vorzulegen ist. Wie die Bf. in ihrer Fragenbeantwortung vom 28.4.2014 selber erklärte, gab es Angebotsmappen, war der erste Kontakt über den Liegenschaftsankauf mit einem Mitarbeiter der „***X*** HAUS“ (Herr ***B***) und wurde ihnen die Grundstückshälfte und das Haus

angeboten. Wie der erkennenden Richterin aus zahlreichen anderen Beschwerdeverfahren bekannt ist, gehört es zum Geschäftsmodell der ***X***, dass sie sich Liegenschaften von Grundstückseigentümern „an die Hand“ geben lässt und diese in ihrem Musterhaus als zum Verkauf stehend anbietet bzw sie teilweise die Liegenschaften bzw Anteile daran zunächst selber erwirbt, um sie dann an Kunden, die an der Errichtung eines „***X***“ Hauses interessiert sind, zu verkaufen. Auch im gegenständlichen Fall war unbestrittenermaßen der zeitliche Ablauf so, dass zunächst der Bauauftrag (der eine Stornogebühr von 10 % des Kaufpreises vorsieht) und erst danach der verbücherungsfähige Liegenschafts Kaufvertrag abgeschlossen wurde. Dadurch wurde faktisch sichergestellt, dass die erworbenen Liegenschaftsanteile – wie von der ***X*** beabsichtigt - mit einem ***X*** Haus bebaut werden. Aus diesem typischen Geschehensablauf wird geschlossen, dass es den Erwerbern nicht möglich gewesen wäre nur das „nackte“ Grundstück zu erwerben (auch wenn ihnen möglicherweise subjektiv ein anderer Eindruck vermittelt wurde).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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. Ebenso wenig 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 bebaubem 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 bebaubem 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 Verkehrsteuern, 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 Bauherrn handeln, Planungswünsche von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind, sind bloß unverbindliche Anregungen; mit ihnen werden nicht in der Stellung eines Bauherrn 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 ***X*** ergibt, werden von ihr Grundstücke bzw Miteigentumsanteile von vorne herein mit der Errichtung eines „***X***“ Hauses am Markt angeboten. Auch die erste Kontaktaufnahme der Bf. über den Liegenschaftsankauf erfolgte mit einem Mitarbeiter der ***X*** und bot diese den Bf. auch an, auf dem Grundstück ein Haus zu bauen.

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Liegenschafts Kaufvertrages war der Werkvertrag über das Haus ausgearbeitet und wurde der Auftrag für die Gebäudeerrichtung an die ***X*** noch vor Abschluss des Kaufvertrages erteilt. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Liegenschafts Kaufvertrages waren die Käufer somit hinsichtlich der Gebäudeerrichtung bereits

faktisch und rechtlich gebunden. Die Erwerber ließen sich damit in ein bestimmtes Bebauungskonzept einbinden. Auch wenn es Überlegungen gab, 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 Grundstückskaufvertrages 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 sind die Kosten für das Haus daher in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

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
 BFG 12.08.2021, RV/7103807/2017
 BFG 04.02.2022, RV/7104872/2018
 BFG 06.07.2022, RV/7103598/2019
 BFG 13.04.2023, RV/7100578/2016

Im gegenständlichen Fall war von den Käufern zusätzlich zum Kaufpreis laut Kaufvertrag iHv € **110.000,00** jedenfalls der noch vor dem Abschluss des Liegenschafts Kaufvertrages mit der ***X*** für das Haus vereinbarte Preis iHv € **123.400,00** (dh der Preis vor den Umplanungen, die zu einer Erhöhung der Baukosten um € 30.432,00 führten – diese Mehrkosten wurden vom FA nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen), ergibt in Summe € **235.403,00** aufzuwenden, um die Liegenschaftsanteile samt Haus zu erwerben.

Darüber hinaus ist noch zu berücksichtigen, dass für die Bebauung des Grundstückes auch die **Aufschließung** des Grundstückes unabdingbar war und den Käufern hierfür von der ***X*** laut der Vereinbarung vom 30.12.2009 (somit zu einem Zeitpunkt vor Abschluss des Kaufvertrages und kann damit der Auftrag zur Aufschließung nur von der Verkäuferseite erteilt wurden sein) ein Betrag € iHv € **27.900,00** in Rechnung gestellt wurde, der Zug um Zug mit Errichtung des Kaufvertrages fällig wurde.

Nach der langjährigen Judikatur des VwGH zur sog. "Bauherrenproblematik" sind dann, wenn sich ein Erwerber in ein vorgegebenes Baukonzept einbinden lässt, alle diesbezüglichen

Verträge - dh. neben dem Kaufvertrag über einen Grundstücksanteil ebenso der Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes, dies selbst bei Verschiedenheit zwischen dem Grundstücksveräußerer und dem Bauführer - in den Grunderwerbssteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen. Selbst eine solche Personenverschiedenheit hindert die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage nicht, wenn die Abreden über einen Grundstückskauf und über die Betrauung mit der Errichtung eines Wohnhauses - wirtschaftlich gesehen - eine Einheit bilden und wenn der wohlverstandene, einheitliche Vertragswille auch in diesem Fall auf den Erwerb einer fertigen Wohnung samt ideellem Grundstücksanteil gerichtet war (vgl. ua. VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212). Diese Rechtsprechung lässt sich auf jene Fälle übertragen, in denen in Streit gezogen ist, ob Aufschließungskosten als Gegenleistung zu qualifizieren sind. Selbst wenn der VwGH beispielsweise im Erkenntnis vom 22.5.1980, 1879/79, betreffend Aufschließungskosten entschieden hat, dass eine bereits den Verkäufer treffende Leistungsverpflichtung dann, wenn sie vom Käufer übernommen wird und er diesbezüglich den Verkäufer schad- und klaglos hält, als "übernommene sonstige Leistung" iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zu beurteilen ist, dann ist damit noch nicht gesagt, dass NUR unter dieser Voraussetzung eine derartige Leistung zur Gegenleistung zu rechnen ist. Vielmehr kommt es nicht darauf an, ob die Leistung ausschließlich dem Beschwerdeführer (= Käufer) zugute kam oder ob im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges für die Verkäufer bereits die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Kosten bestand, sondern letztlich darauf, ob der wohlverstandene, einheitliche Vertragswille auf den Erwerb einer aufgeschlossenen Parzelle gerichtet und der Erwerb der Parzelle im unaufgeschlossenen Zustand faktisch gar nicht möglich oder undenkbar war (vgl. VwGH 25.2.1993, 91/16/0031).

Es sind daher dem vom FA im angefochtenen Bescheid als Gegenleistung angesetzten Betrag iHv € 117.701,55 noch die **anteiligen Aufschließungskosten von € 13.950,00** (1/2 von € 27.900,00) **hinzuzurechnen** und beträgt die **anteilige Gegenleistung** je Erwerber somit **€ 131.651,55**.

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107).

Nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Bezogen auf die im Bereich der Grunderwerbsteuer vorliegende Einzelbesteuerung des jeweiligen grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorganges kommt es somit für die Beurteilung, ob neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, auf den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle (insbesondere aus der Abgabenerklärung und ihrer Beilagen) im konkreten Grunderwerbsteuerverfahren an (vgl. BFG 21.04.2015, RV/3100260/2015 mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030, mwN).

Im gegenständlichen Fall stützte das FA die Wiederaufnahme auf die Feststellungen aufgrund der Vorhaltsbeantwortungen. Unstrittig ist, dass das FA im Zeitpunkt der Erlassung der Grunderwerbsteuerbescheide vom 8.4.2010 nur der Kaufvertrag vorgelegen ist und ihm daher nicht bekannt war, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits ein Werkvertrag über die Hauserrichtung erteilt war. Erst durch die Beantwortung des Fragenkatalogs vom 25.3.2014 und die am 28.4.2014 erfolgte Urkundevorlage durch die Bf. erlangte das FA Kenntnis darüber, dass den Erwerbern die Liegenschaftsanteile samt Gebäude angeboten wurden und die Erwerber im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits über die Bebauung gebunden waren. In Kenntnis dieser Umstände erwiesen sich die Grunderwerbsteuerbescheide vom 8.4.2010 als unrichtig und war daher das FA zu einer Wiederaufnahme berechtigt.

Dem Finanzamt ist auch beizupflichten, dass die Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hier für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 303 BAO spricht.

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu

setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Es besteht daher im Beschwerdeverfahren kein Verböserungsverbot (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 279 Tz 13)

Die Beschwerde ist daher unberechtigt und ist aus den oben angeführten Gründen die Bemessungsgrundlage von bisher € 117.701,55 durch Einbeziehung der anteiligen Aufschließungskosten auf € 131.651,55 zu erhöhen (ergibt bei Anwendung eines Steuersatzes von 3,5 % eine **Grunderwerbsteuer** iHv von **€ 4.607,80** je Erwerber).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 14. April 2023