

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende V., die Richterin R. sowie die fachkundigen Laienrichter LR-1 und LR-2 in der Beschwerdesache P-1 als Erbin nach Bf., A-1, vertreten durch Winternitz & Partner Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Burgring 1, 1010 Wien, über die Beschwerde des Bf. vom 23. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten, vom 9. Jänner 2023, Steuernummer N-1, Erfassungsnummer N-2, betreffend Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. Jänner 2024 in Anwesenheit des rechtsfreundlichen Vertreters der Beschwerdeführerin, Rechtsanwalt RA für die Kanzlei Winternitz & Partner Rechtsanwälte GmbH & Co KG, der Vertreter der belangten Behörde, P-2 und P-3, sowie der Schriftführerin P-4 zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Für den Erwerb eines Liegenschaftsanteils in A-2, EZ-1, laut dem zwischen P-5 als Verkäufer und Bf. als Käufer am 04.09.2019 abgeschlossenen Kaufvertrag berechnete der Vertragsserrichter die Grunderwerbsteuer vom vereinbarten Kaufpreis von € 500.000,00 unter Anwendung eines Steuersatzes von 3,5% und führte für den Erwerber am 14.01.2020 an das Finanzamt einen Betrag von € 17.500,00 ab.

---//---

Mit Schreiben vom 12.09.2022 ersuchte das Finanzamt den Käufer als späteren Beschwerdeführer (Bf.) um Beantwortung nachstehender Fragen, die mit der Eingabe vom 28.09.2022 wie folgt beantwortet wurden:

„1. Was genau wollten Sie erwerben?

Ich wollte ein Grundstück erwerben, um darauf ein Einfamilienhaus zu errichten.

2. Wie wurde das bereits bewilligte Projekt beworben? Wie wurden Sie darauf aufmerksam?

Ich habe zu diesem Zwecke eine Rundfahrt mit Freunden unternommen und in MG-1 verschiedenste Liegenschaften besichtigt. Danach habe ich mich für dieses Grundstück entschieden. Auf der eingezäunten Baustelle war ein Projektkonzept konzipiert, das jedoch zu diesem Zeitpunkt nicht bewilligt war.

3. Was genau wurde Ihnen angeboten und zu welchem Zeitpunkt?

Mir wurde das Grundstück angeboten und es wurden in diesem Zusammenhang auch Gespräche mit der Fa. G-1 geführt, ob diese Baufirma auch ein neues Gebäude errichten würde.

4. Wer hat das Gebäude geplant und wer hat den Auftrag dazu erteilt?

Ich habe die Fa. G-1 gebeten, ein neues Projektkonzept zu erarbeiten und mit mir abzustimmen. In weiterer Folge habe ich mit der Fa. G-1 einen Totalunternehmervertrag abgeschlossen (Generalplaner und Generalunternehmer) und ich habe über mein Ziviltechnikerbüro G-2 eine begleitende Kontrolle, wie bei Totalunternehmeraufträgen üblich, installiert. Diese wurde von einem Mitarbeiter meines Büros wahrgenommen.

5. Wurde Ihnen das fertige Projekt vorgelegt oder konnten Sie als Erwerber Einfluss auf die Gestaltung nehmen?

Ich habe die Projektgestaltung mit dem Totalunternehmer abgestimmt und die weiteren Planungsleistungen jeweils nach Planungsfortschritt freigegeben.

6. Wer hat um Baubewilligung angesucht? Wem wurde die Baugenehmigung erteilt? Wer ist an Sie herangetreten und mit wem hatten Sie den ersten Kontakt?

Die Fa. G-3 hat für ein anderes Objekt um Baugenehmigung angesucht und am 05.11.2019 hierfür einen Baubescheid erteilt bekommen. Ich bin an die Fa. G-1 herangetreten und habe ersucht, anhand der vorliegenden Baugenehmigung, das Gebäude zu errichten und das mit mir konzipierte neue Projekt in Form einer Tektur bzw. einer Bestandsplanung im Zuge der Fertigstellungsanzeige genehmigen zu lassen.

7. Wie war der weitere Ablauf des Erwerbsvorganges?

Im Zuge der Entwicklung des Projektes im Juni 2019 wurde vereinbart, dass der Grund von Herrn P-5 erst zu jener Zeit gekauft wird, zu der absehbar ist, dass eine Baugenehmigung für das gemeinsam entwickelte Projekt vorliegen wird.

Am 19.07.2019 wurde ein Werkvertrag mit der G-1 über die Errichtung als Totalunternehmer für das Objekt unterzeichnet, mit der aufschiebenden Bedingung, dass die baubehördliche Baugenehmigung für das Objekt bis spätestens 31.12.2019 erteilt wird.

8. Wer war der Ansprechpartner in der Firma G-3 und der Firma G-1?

Mein Ansprechpartner war immer Hr. P-6. (...)

9. Welche Verträge wurden mit den beiden oben genannten Firmen abgeschlossen?

Es wurde lediglich mit der Fa. G-1 ein Werkvertrag für die Errichtung eines Einfamilienhauses abgeschlossen.

10. Wäre es auch möglich gewesen, das Grundstück zu erwerben, ohne einen Werkvertrag hinsichtlich des Hauses abzuschließen?

Ja, das wäre möglich gewesen, ich wollte aber eine seriöse Firma beauftragen, welche in der Lage ist, sowohl die Planung als auch die Ausführung des Objektes zu übernehmen. Zusätzlich wurde von mir die Fa. G-4 mit der Errichtung des Pools beauftragt.

11. Welches Mitspracherecht hatten Sie bei der Vergabe der Aufträge an die Professionisten?
An wen erfolgte die Rechnungslegung der Professionisten?

Da ich einen Totalunternehmerauftrag erteilt hatte, erfolgte die Rechnungslegung der Professionisten an die Fa. G-1. Die von mir eingesetzte begleitende Kontrolle überprüften jeweils die Subauftragnehmer der Fa. G-1 auf deren Qualität und Wirtschaftlichkeit.

12. Wurde für die Errichtung der Doppelhaushälfte ein Fixpreis vereinbart?

Es handelt sich hierbei um ein alleinstehendes Haus und es wurde ein Totalunternehmervertrag mit einem Fixpreis vereinbart.

13. Gab es vor Unterzeichnung des Kaufvertrages bereits Verträge, die Sie unterzeichnet haben?

Ja, es wurde der Werkvertrag für die Totalunternehmererrichtung durch die Fa. G-1 mit der aufschiebenden Bedingung [unterzeichnet], dass die Liegenschaft erst erworben wird, wenn eine baubehördliche Genehmigung bis spätestens 31.12.2019 erteilt wird.

Beiliegende Unterlagen werden übermittelt:

- *Prospekt liegt mir nicht vor*
- *Projektbeschreibung war Bestandteil des Werkvertrages (siehe Beilage)*
- *Angebot wurde im Zuge der Projektentwicklung verhandelt und als Bau- und Ausstattungsbeschreibung festgelegt*
- *Werkvertrag mit der Fa. G-1*
- *Baubewilligung und Fertigstellungsanzeige beigelegt*
- *Erteilte Vollmachten existieren nicht*
- *Gesamtsumme des Werkvertrages (siehe Werkvertrag)“*

---//---

Mit Bescheid vom 09.01.2023 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer unter Anwendung eines Steuersatzes gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG von 3,5% von der Gegenleistung von € 1.370.000,00 (€ 500.000,00 Kaufpreis und € 870.000,00 sonstige Leistungen = Baukosten des Hauses lt. Werkvertrag vom 19.07.2019) in Höhe von € 47.950,00 fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erfolge, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorlägen. Die Feststellungen in der Außenprüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, bzw. im Abgabungsverfahren (laut nachstehender Begründung) stellten für das Abgabungsverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt bzw. zu einer anderen Abgabenerhebung als jener im Zuge der Selbstberechnung geführt hätte.

Die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der Ermittlungen im Abgabungsverfahren bzw. der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch könnten die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher sei dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen gewesen.

Die (weitere) Begründung ist gesondert mit Schreiben vom 11.01.2023 ergangen:

Die Erledigung weiche von seinem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Am 04.09.2019 sei ein Kaufvertrag zwischen Herrn P-5 als Verkäufer und dem Bf. als Käufer über 792/1076-Anteile an der Liegenschaft EZ-1 abgeschlossen worden. Laut Präambel des Kaufvertrages sei bereits der Bau von 2 Einfamilienhäusern auf der Liegenschaft geplant. Die Baugenehmigung sei vom Verkäufer erwirkt worden.

Laut Internetrecherche wärben die Firmen G-1 und G-3 auf ihrer jeweiligen Homepage mit dem verkauften Projekt „A-2“.

Im Vorhalteverfahren sei festgestellt worden, dass der Erwerb des Grundstückes und die Errichtung des Einfamilienhauses in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Am vertragsgegenständlichen Grundstück sei bereits am 27.05.2019 der Plan für die Errichtung von 2 Einfamilienhäusern bei der Gemeinde MG-1 eingereicht und am 05.11.2019 die baubehördliche Bewilligung erteilt worden. Als Bauwerber sei bereits von Anfang an die G-3 und die G-1 als Bauführer und Planverfasser aufgetreten.

Der Werkvertrag und die Bau- und Leistungsbeschreibung der G-1 seien bereits am 19.07.2019 unterschrieben worden, vor Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück, welcher erst am 04.09.2019 unterzeichnet worden sei.

Die Baubeginnanzeige sei am 08.11.2019 von der G-1 als Bauführer gemacht worden, als Bauwerber die G-3 genannt worden.

Die Firma G-3 sei eine Tochterfirma der G-1, Geschäftsführer sei P-7.

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

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 28.09.2022 habe der Bf. als Käufer ein Grundstück erwerben wollen, um darauf ein Einfamilienhaus zu errichten. Nach eigenen Angaben habe die G-3 um die Baugenehmigung auf diesem Grundstück vor Kaufvertragsunterfertigung angesucht. Der Werkvertrag sowie die Bau- und Leistungsbeschreibung über die Errichtung des Hauses seien bereits vor dem Kaufvertrag über das Grundstückes unterzeichnet worden. Da der Erwerbsvorgang somit eindeutig auf ein Grundstück mit Haus gerichtet gewesen sei, liege ein einheitlicher Erwerbsvorgang vor.

Demnach sei es nicht möglich gewesen, das Grundstück ohne das Einfamilienhaus in Errichtung zu erwerben. Als Bemessungsgrundlage seien daher als Gegenleistung der Kaufpreis des Grundstückes und die Baukosten des Hauses heranzuziehen.

Gemäß § 1 GrEStG unterlägen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründeten, sofern sie sich auf inländische Grundstücke bezögen. Die Steuer sei gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG sei die Gegenleistung bei einem

Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Nach der langjährigen VwGH-Judikatur sei unter der Gegenleistung auch alles zu verstehen, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden müsse.

Erbringe ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - sei zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Es sei zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstücks der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst werde.

Ein Grundstück werde im Allgemeinen in dem Zustand veräußert, in dem es sich im Zeitpunkt der Veräußerung befinde. Der VwGH habe jedoch in ständiger und umfangreicher Rechtsprechung dargetan, dass für die abgabenrechtliche Beurteilung der Zustand des Grundstückes maßgebend sei, in dem dieses erworben werden solle, das heiße, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden sei; das müsse nicht notwendigerweise der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Ergebe sich aus weiteren Vereinbarungen, die mit dem Verpflichtungsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stünden, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrages unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhalte, beziehe sich der Grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Rechtsvorgang.

Gegenstand eines Kaufvertrages könne ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssten. Leistungen, die aufgrund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages zu erbringen seien, seien in die Gegenleistung dann einzubeziehen, wenn die Leistung des Dritten dazu führen solle, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden sei.

Der für den Umfang der Gegenleistung maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorganges werde nicht nur bestimmt durch das den Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäft selbst, sondern auch durch die mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichem oder zumindest objektiv sachlichem Zusammenhang stehenden Vereinbarungen, die insgesamt zu dem Erfolg führten, dass der Erwerber das Grundstück in bebautem Zustand erhalte.

Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten sei, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung stehe. Ein einheitlicher Erwerbsvorgang sei auch dann gegeben, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen auf Grund eines abgestimmten Verhaltens auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienten, hinwirkten und diese zur Veränderung des körperlichen Zustands des Grundstücks verpflichtet seien.

Sei der Grundstückserwerber - bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses - aufgrund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem arbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, so sei ein Kauf mit - zusammen herzustellendem – Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen würden. Dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden und auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespalten worden sei, sei für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend sei, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt.

Die rechtliche Trennung von Kaufvertrag (Grundstück) und Werkvertrag (Gebäude) sei somit kein geeignetes Mittel, die Grunderwerbsteuerpflicht zu vermeiden. Wesentlich sei, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalte.

Dies sei 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 werde und er dieses Angebot als einheitliches annehme. Die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziere 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 ankomme, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Erwerber habe sich in ein bestimmtes Bebauungskonzept einbinden lassen.

Der Erwerber sei im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das „ob“ und „wie“ der Baumaßnahme gegenüber der Verkäuferseite nicht mehr frei gewesen, weshalb Gegenstand des Erwerbsvorganges hier bereits das Grundstück im bebauten Zustand gewesen sei und die Kosten für das Haus entsprechend dem unterzeichneten Vertragsbündel in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen seien.

Kaufpreis Grundstück	500.000,00
Baukosten Haus laut Vorhaltsbeantwortung	870.000,00
Gesamtgegenleistung	1.370.000,00

Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang werde festgesetzt mit	47.950,00
Selbstberechneter Betrag	17.500,00
Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages ergebe sich eine Nachforderung in Höhe von	30.450,00

Die durchgeführte Selbstberechnung werde mittels Bescheides gemäß § 201 BAO richtiggestellt und die Grunderwerbsteuer nacherhoben.

Die bisher nicht bekanntengegeben und nicht zur Bemessungsgrundlage berücksichtigten Baukosten, welche aufgrund der oben angeführten Erhebungen und der Vorhaltsbeantwortung vom 28.09.2022 bekannt geworden seien, stellten neu hervorgekommene Tatsachen dar, die bisher nicht geltend gemacht worden seien.

Die angeführten Ausführungen seien Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel könne nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen werde auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.

---//---

In der dagegen am 23.03.2023 (nach Fristverlängerung) rechtzeitig erhobenen Beschwerde brachte der Bf. vor:

Die Beschwerde richte sich gegen die Festsetzung der Grunderwerbssteuer betreffend den Vorgang des Kaufvertrags vom 04.09.2019 mit P-5 und zwar gegen die Nachforderung von € 30.450,00 bzw. gegen die Miteinbeziehung der behaupteten sonstigen Leistung der Baukosten des Hauses gemäß Werkvertrag vom 19.07.2019 von € 870.000,00 in die Steuerbemessungsgrundlage.

Das Finanzamt habe in Ermangelung aller wesentlichen Informationen angenommen, der Bf. hätte die steuerverfangene Liegenschaft samt dem später darauf errichteten Haus als Gesamtprojekt von einem Bauherrn erworben. Dies sei nicht richtig. Er habe die unbebaute Liegenschaft mit Baubewilligung von P-5 erworben, mit dem vom Bf. als Bauherr beauftragten Totalunternehmer die Planung abgeändert und sodann das Haus samt der von ihm in seiner Funktion als Ziviltechniker erstellten Fertigstellungsanzeige sowie dem von ihm für die Zwecke der Wohnungseigentumsbegründung erstellten Nutzwertgutachten entwickelt.

Der Bf. beantrage daher die Herabsetzung der Steuerbemessungsgrundlage auf den richtigen Betrag von € 500.000,00 und in weiterer Folge die entsprechende Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides betreffend den Kaufvertrag vom 04.09.2019 mit P-5.

1. Zur Vorgeschichte und zum Sachverhalt:

P-5 sei der Voreigentümer der sich nunmehr im Eigentum des Bf. befindlichen 792/1076 Anteile der Liegenschaft EZ-1, Bezirksgericht BG-1, mit der Grundstücksadresse A-2, (nachfolgend „Liegenschaft“ genannt).

1.2. Der Bf. sei mit seinem Unternehmen, der G-2, mit Unternehmensgegenstand Zivilingenieur für Bauwesen in viele Bauprojekte involviert und entwickle fallweise auch privat selbst Immobilien. Im Rahmen einer Ausflugsfahrt mit Freunden sei er auf die Liegenschaft Anfang Sommer 2019 aufmerksam geworden. Nach grundbücherlicher Einsicht sei er mit P-5 in Kontakt getreten.

1.3. Hinsichtlich der Liegenschaft sei bereits ein Ansuchen der G-3 vom 28.05.2019 auf Erteilung einer baubehördlichen Bewilligung eingereicht worden. Obzwar solche Grundstücke und auch die gegenständliche Liegenschaft mit Bewilligung erheblich teurer seien als ohne, sei der Bf. speziell daran interessiert gewesen, um ihm den mit einer eigenständigen Einreichung verbundenen Zeitverlust sowie die entsprechenden Unsicherheiten zu ersparen. Schließlich habe er die unbebaute Liegenschaft um € 500.000,00 mit Vertrag vom 04.09.2019 erworben.

1.4. Unabhängig davon sei er mit der G-1 in Kontakt gekommen. Es habe zwischen dieser Gesellschaft und P-5 dabei kein gesellschaftsrechtliches oder anderweitig ähnliches Verhältnis bestanden und hätten weder der Kaufvertrag vom 04.09.2019 noch ein sonstiges Dokument vorgesehen, dass Bauleistungen bei der G-1 zu beauftragen gewesen wären. Der Bf. sei in der Auswahl der von ihm als Bauherr beauftragten Totalunternehmerin bzw. des bauführenden Unternehmens G-1 völlig frei. Er habe mit der G-1 auch den ursprünglich erstellten Einreichplan vom 27.05.2019 eigenständig abgeändert. Angesichts dessen habe der Bf. ferner darauf bestanden, den am 19.07.2019 unterzeichneten Totalunternehmervertrag (neben der Planung auch die Beauftragung als Generalunternehmerin) über den Betrag von € 870.000,00 unter der aufschiebenden Bedingung der Erteilung der Baugenehmigung bis spätestens 31.12.2019 abzuschließen. Angesichts seines wirtschaftlichen Risikos als Bauherr habe er vereinbart, dass nicht € 870.000,00 auf einmal, sondern bestimmte Tranchen dieses Gesamtbetrags je nach Erreichen eines bestimmten Fertigstellungsgrads des Bauvorhabens (10% nach Errichtung der Kellergeschoß Bodenplatte, weitere 10% nach Errichtung der Kellergeschoßdecke, usw.) zu leisten gewesen seien.

1.5. Auch nach Baubeginn nach Erteilung der Baubewilligung am 05.11.2019 seien wesentliche Planänderungen vorgenommen worden. Etwa habe der Bf. im Februar 2020 nachträglich einen Überlaufpool mit einem hierfür erforderlichen Überlaufbecken im Inneren des Gebäudes samt

den hierfür erforderlichen Planänderungen bzw. Änderungen insbesondere der Wasser-, Abwasser- und Stromleitungen im Kellergeschoß ausführen lassen. Er habe im Februar 2020 auch die Umgestaltung der Räumlichkeiten im Inneren des Gebäudes und speziell im Obergeschoss des Hauses veranlasst und den weiteren Innenausbau im April 2020 beauftragt. Er habe darüber hinaus die Gartenumgestaltung eigenständig vornehmen lassen. Weiters habe er als Bauherr auch die restliche Bauausführung unter anderem, exemplarisch dargestellt, wie folgt geändert und bestimmt:

a. Jänner 2020:

Freigabe der Fensterliste samt den Fensterelementen, der Beschattung und den erforderlichen Spenglerarbeiten;

b. Februar 2020:

Freigabe der Eingangstür samt Material- und weiteren Eigenschaften;
Freigabe der Sanitärgegenstände und Armaturen im Erdgeschoss und Obergeschoss unter Änderung der Bau- und Leistungsbeschreibung samt Mehrkosten von € 694,84;

c. März 2020:

Freigabe der Grundrisse für die Rohinstallationen für Elektro-, Heizungs- und Sanitäranlagen;

d. April 2020:

Freigabe der Werkzeichnung betreffend die Küche;

e. Mai 2020:

Freigabe der Beläge für Haus und Garage (Wand- und Bodenfliesen, Parkett und Terrassenplatten) samt Änderungen der Verfliesung und der Parkettverlegung;

f. Juni 2020:

Freigabe der Verlegerichtung der Beläge samt weiterer Ausführung der Beläge;
Freigabe/Änderung der Sanitäranlagen;

g. Juli 2020:

Freigabe der Innentüren samt Material- und weiteren Eigenschaften.

1.6. Als Bauherr habe er zudem die begleitende Kontrolle selbst wahrgenommen und sie von einem Mitarbeiter der G-2 besorgen lassen. Zur weiteren Entwicklung des Projekts habe er

ferner das Nutzwertgutachten vom 13.03.2020 für die gesamte Liegenschaft erstellt. Schließlich habe er auch die Fertigstellungsanzeige vom 15.09.2020 selbst erstattet.

1.7. Zum bisherigen Verlauf des Abgabenvorgangs habe der Errichter des zu 1.2. oben angeführten Kaufvertrags, P-8, zur Erfassungsnummer N-2 am 11.11.2019 die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer mit dem Betrag von € 17.500,00 vorgenommen, welche an das zuständige Finanzamt abgeführt worden sei. In weiterer Folge sei der Bf. vom Finanzamt allerdings ergänzend um Auskunft zu dieser Steuersache ersucht worden und habe er mit E-Mail vom 28.09.2022 die gewünschten Auskünfte unter Darstellung des oben angeführten Sachverhalts erteilt. Nachfolgend sei dennoch der angefochtene Bescheid erlassen worden, womit die Kosten des Totalunternehmervertrages von € 870.000,00 als sonstige Leistung in die Steuerbemessungsgrundlage des Erwerbs der Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 04.09.2019 miteinbezogen worden seien und aufgrund der so erhöhten Bemessungsgrundlage von gesamt € 1.370.000,00 eine Nachforderung auf die Grunderwerbsteuer von € 30.450,00 bestimmt worden sei. Hierzu sei in der ihm separat zugestellten Bescheidbegründung vom 11.01.2023 im Wesentlichen ausgeführt worden, es liege hinsichtlich der vorbeschriebenen Verträge des Kaufvertrages vom 04.09.2019 und des Totalunternehmervertrages vom 19.07.2019 ein einheitlicher Erwerbsvorgang vor und er hätte als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalten.

Beweis:

PV

Kaufvertrag vom 04.09.2019, Beilage ./1

Werkvertrag vom 19.07.2019, Beilage ./2

Bau- und Leistungsbeschreibung vom 19.07.2019, Beilage ./3

Baubewilligung vom 05.11.2019, Beilage ./4

Fertigstellungsanzeige vom 15.09.2020, Beilage ./5

E-Mail-Konvolut, Beilagen ./6 bis ./17

2. Zu den Gründen für die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids:

2.1. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterlägen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke bezögen, der Grunderwerbsteuer und könne Gegenstand der Besteuerung gemäß § 2 Abs. 3 Satz 2 GrEStG insbesondere auch ein Anteil an einem Grundstück sein. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG sei die Steuer vom Wert der Gegenleistung bzw. insbesondere vom Kaufpreis samt den vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen sowie Aufwendungen für das unbebaute Grundstück und den dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen zu berechnen. Sollte etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations vorgegebenes Gebäude gebunden sein, dann wäre ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen (vgl. etwa VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014). Bei Einbindung eines Grundstückskäufers in ein bereits fertig geplantes

Bauprojekt auf Grund eines ihm vorgegebenen Vertragsgeflechts wären auch die Baukosten zur Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 zu zählen (vgl. etwa VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246).

2.2. All die vorzitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs, auf welcher insbesondere das Finanzamt seine Begründung aufgebaut hat, beziehe sich, vereinfacht gesagt, auf den Fall, dass von einem Organisator ein Grundstück und die Errichtung eines Hauses „als Paket“ angeboten worden seien und nach der klaren Zielsetzung der Vertragsparteien ein Grundstück mit einem bestimmten Gebäude Vertragsgegenstand sein solle.

2.3. Das Finanzamt habe dabei jedoch übersehen, dass vor allem aufgrund seiner Belastung mit dem Baurisiko der Bf. der Bauherr des mit Totalunternehmervertrag vom 19.07.2019 errichteten Hauses gewesen sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sei ein Käufer dann als Bauherr anzusehen, wenn kumulativ die nachfolgenden Kriterien vorlägen (VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053):

- a. Der Käufer könne Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses nehmen und
- b. trage sowohl das Baurisiko sowie
- c. das finanzielle Risiko.

Des Weiteren liege nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs selbst dann die Bauherreneigenschaft des Grundstückskäufers vor, wenn der Grundstückseigentümer und ein Bauunternehmen eine Absichtserklärung vereinbarten, welche die Beauftragung des Bauunternehmens durch die Grundstückskäufer vorsehe, jedoch keine faktische Bindung der Grundstückskäufer nachweisbar sei und die Beauftragung des Bauunternehmers erst zwei Monate nach dem Grundstückskauf erfolge (*Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG 1987¹⁵ [2017] § 1 Rz 172 unter Verweis auf VwGH 15.3.2021, 2001/16/0045).

2.4. Wie zu 1.4. ff oben angeführt und auch dem Finanzamt am 28.09.2022 mitgeteilt, habe der Bf. nicht nur rechtlich-faktisch kraft des von ihm mit G-1 am 19.07.2019 abgeschlossenen Totalunternehmervertrages Einfluss auf die Planung gehabt, sondern diesen auch dadurch ausgeübt, dass er das vertragsgegenständliche Haus habe neu planen lassen und zudem die wesentlichen Entscheidungen für die Planung und Bauausführung getroffen. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweise er hierzu auf seine Ausführungen zu 1.5. oben. Wie weiters zu 1.6. oben beschrieben sei, habe er als Bauherr zudem die begleitende Kontrolle zu besorgen gehabt und selbst das Nutzwertgutachten vom 13.03.2020 für die gesamte Liegenschaft sowie die Fertigstellungsanzeige vom 15.09.2020 erstellt. Allein anhand des Umstands, dass der Bf. die G-1 aus freien Stücken gewählt und den Totalunternehmervertrag im eigenen Namen mit allen Berechtigungen und Verpflichtungen zur eigenständigen Geltendmachung von Gewährleistung, Garantie und Verzögerungsschäden abgeschlossen habe, werde die Tragung des Baurisikos nur durch ihn allein evident. Zudem habe er auch das finanzielle Risiko selbst zu tragen und insbesondere gemäß Seite 2 des Totalunternehmervertrages vom 19.07.2019 die

Zahlungen gemäß dem jeweiligen Baufortschritt zu leisten gehabt. Hierbei habe er dieses finanzielle Risiko auch durch Beibringung einer Bankgarantie von G-1 über € 21.600,00 abzusichern gehabt.

2.5. Aus allen oben angeführten Gründen sei der Bf. aufgrund seines Einflusses auf die Planung sowie seiner Belastung mit dem Bau- und dem finanziellen Risiko hinsichtlich des mit Totalunternehmervertrag vom 19.07.2019 realisierten Bauvorhabens als Bauherr einzuordnen gewesen. Der hierfür aufgewendete Betrag von € 870.000,00 sei sohin als eigenständige und nicht mit dem Erwerb der unbebauten Liegenschaft um € 500.000,00 gemäß dem Kaufvertrag vom 04.09.2019 verbundene Leistung zu erachten gewesen. Da der vorgenannte Betrag sohin richtigerweise nicht in die Steuerbemessungsgrundlage des angefochtenen Bescheids aufzunehmen gewesen sei, sei die Steuerbemessungsgrundlage von € 1.370.000,00 auf € 500.000,00 zu berichtigen und bestehe für eine Grunderwerbsteuernachforderung von € 30.450,00 kein Anlass. Für die richtige Steuerbemessungsgrundlage von € 500.000 sei, wie zu 1.7. oben bereits ausgeführt sei, im Wege der Selbstberechnung bereits der richtige Betrag von € 17.500,00 an das Finanzamt abgeführt worden.

3. Aus den vorangeführten Gründen stelle der Bf. die Anträge, das Verwaltungsgericht möge im Verfahren über diese Beschwerde eine mündliche Verhandlung durchführen, die Entscheidung durch den gesamten Senat fällen und den Bescheid insoweit abändern, als die Bemessungsgrundlage auf € 500.000,00 herabgesetzt werde.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.04.2023 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und verwies auf die ausführliche Bescheidbegründung vom 11.01.2023.

Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen sei, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne, das Baurisiko zu tragen habe, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt oder verpflichtet sei, und das finanzielle Risiko tragen müsse, d.h., dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen habe, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse (vgl. VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053; OGH 25.5.1994, 3 Ob 513/94). Diese von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssten dabei kumulativ vorliegen (zB VwGH 12.11.1997, 95/16/0176; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053).

Lägen diese Voraussetzungen nicht kumulativ von allem Anfang der ersten Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vor, sei diesen die Bauherreneigenschaft abzusprechen (VwGH 29.1.1996, 95/16/0121). Da der Einreichplan bereits vor Kaufvertragsunterfertigung vom Verkäufer und der G-3 erstellt und eingereicht worden sei, diese Firma den anderen Liegenschaftsanteil erworben habe, die fertigen Pläne vom Käufer nur abgeändert worden

seien und im Werkvertrag vom 19.07.2019 ein Fixpreis vereinbart worden sei, sei dem Käufer die Bauherreneigenschaft abzusprechen. Da Herr P-7 sowohl bei der G-3 als auch bei der G-1 Geschäftsführer sei, erscheine eine freie Bauträgerwahl als nicht glaubhaft.

---//---

Mit Eingabe vom 12.05.2023 gab der rechtliche Vertreter bekannt, dass der Bf. am D-1 verstorben sei und sämtliche Rechte und Pflichten damit auf seine Verlassenschaft übergegangen seien. Das einzige erbliche Kind, Frau P-1, geboren am D-2, A-1, habe zur gesamten Verlassenschaft aufgrund des Gesetzes die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben und sei als alleinvertretungsbefugte Alleinerbin gemäß § 810 ABGB zur Vertretung des Nachlasses berufen. Hierzu werde die Amtsbestätigung des Gerichtskommissärs vom D-3 vorgelegt und die Berichtigung der Parteienbezeichnung angezeigt und beantragt.

Mit dem selben Schriftsatz beantragte die Verlassenschaft die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht sowie erneut die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat.

Ergänzend wurde vorgebracht:

1. Die vom Finanzamt Österreich in seiner Beschwerdevorentscheidung angeführten Umstände, wonach ein Herr P-7 sowohl bei der G-3 als auch bei der G-1 Geschäftsführer gewesen sei sowie die G-3 einen weiteren Liegenschaftsanteil erworben habe, seien für die steuerliche Beurteilung nicht relevant.
2. Richtig sei, dass der Bf. das unbebaute Grundstück von P-5 erworben und zwischen diesem und der G-3 oder der G-1 kein gesellschaftsrechtliches oder anderweitig ähnliches Verhältnis bestanden habe. Auch hätten weder der Kaufvertrag vom 04.09.2019 noch ein sonstiges Dokument oder eine Absprache vorgesehen, dass Bauleistungen bei der G-3 oder bei der G-1 zu beauftragen gewesen wären. Er sei in der Auswahl der von ihm als Bauherren beauftragten Totalunternehmerin bzw. des bauführenden Unternehmens G-1 völlig frei gewesen. Die Verlassenschaft verweise hierzu, wie bereits zu 2.3. der Bescheidbeschwerde vom 23.03.2023 ausgeführt worden sei, auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach selbst dann die Bauherreneigenschaft des Grundstückskäufers vorliege, wenn der Grundstückseigentümer und ein Bauunternehmen eine Absichtserklärung vereinbarten, welche die Beauftragung des Bauunternehmens durch die Grundstückskäufer vorsehe, jedoch keine faktische Bindung der Grundstückskäufer nachweisbar sei und die Beauftragung des Bauunternehmers erst zwei Monate nach dem Grundstückskauf erfolge (*Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG 1987¹⁵ [2017] § 1 Rz 172, unter Verweis auf VwGH 15.3.2021, 2001/16/0045).

3. Der in Beschwerdevorentscheidung angeführte Umstand, wonach der Einreichplan bereits vor Unterfertigung des Kaufvertrags mit P-5 von diesem mit der G-3 erstellt und eingereicht worden sei, sei nicht entscheidend. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs spreche die bloße Tatsache, dass schon vorher jemand anderer die Baupläne bei der Baubehörde eingereicht habe, nicht gegen die Bauherreneigenschaft. Nach dem Höchstgericht komme es vor allem darauf an, dass der Bauherr die Möglichkeit habe, wesentliche Umplanungen und entsprechende Änderungen des Bauauftrages zu veranlassen, nicht aber darauf, ob eine Gebrauchnahme von dieser Möglichkeit unterlassen worden sei (VwGH 5.8.1993, 93/14/0044). In diesem Sinne habe der Bf. als Bauherr nicht nur rechtlich-faktisch kraft des von ihm mit G-1 am 19.07.2019 abgeschlossenen Totalunternehmervertrages Einfluss auf die Planung gehabt, sondern diesen auch durch die Neuplanung des vertragsgegenständlichen Hauses und in der Bescheidbeschwerde zu 1.5. ff angeführten wesentlichen Planungs- und Bauausführungsentscheidungen nachweislich ausgeübt.

4. Auch der weiters in der Beschwerdevorentscheidung angeführte Umstand der im Totalunternehmervertrag vom 19.07.2019 getroffenen Fixpreisvereinbarung sei nicht entscheidend. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sei die vertragliche Risikoverteilung wesentlich für die Tragung des Bau- und finanziellen Risikos und ändere die Vereinbarung eines Fixpreises hieran nichts (VwGH 5.8.1993, 93/14/0044). Wie im Totalunternehmervertrag auf Seite 2 vereinbart worden sei, habe der Bf. die Zahlungen entsprechend dem jeweiligen Baufortschritt leisten müssen und zur Milderung dieses finanziellen Risikos die Beibringung einer Bankgarantie von G-1 über € 21.600,00 ausbedungen gehabt. Auch habe ihn dieser Vertrag zur eigenständigen Geltendmachung von Gewährleistung, Garantie und Verzögerungsschäden berechtigt bzw. verpflichtet. Vor allem sei auf Seite 4 des Totalunternehmervertrags aber die Geltung der ÖNORMEN vereinbart worden. Der Bf. als Auftraggeber - und nicht etwa ein Dritter - habe gemäß Punkt 7.2. ÖNORM B2110 sohin trotz vereinbartem Fixpreis das Risiko von Mehrkosten, wie etwa Baukostensteigerungen aufgrund Corona-Pandemie (höhere Gewalt) zu tragen gehabt (*Kletecka*, Rechtsgutachten zur Frage der Möglichkeit einer einseitigen Vertragsanpassung bzw. Vertragsauflösung eines Bauvertrages bei unvorhersehbarer nachträglicher Änderung der Preise und/oder Verfügbarkeit von Baustoffen [2021]).

5. Aus den vorgenannten Gründen habe er als Bauherr seit der frühesten Planungsphase seines Hausbaus nicht nur den Einfluss auf die bauliche Gestaltung, sondern auch das Baurisiko und das finanzielle Risiko dieses Bauvorhabens zu tragen gehabt. Der für dieses Bauvorhaben aufgewendete Betrag von € 870.000,00 sei sohin als eigenständige und nicht mit dem Erwerb der unbebauten Liegenschaft um € 500.000,00 gemäß dem Kaufvertrag vom 04.09.2019 verbundene Leistung zu erachten. Für die richtige Steuerbemessungsgrundlage von € 500.000,00 sei aber im Wege der Selbstberechnung bereits der richtige Betrag von € 17.500,00 das Finanzamt abgeführt worden.

---//---

Mit Vorlagebericht vom 24.07.2023 gab das Finanzamt folgende Stellungnahme ab:

Das Finanzamt verweise auf die ausführliche Begründung im Bescheid und in der Beschwerdevorentscheidung und führe darüber hinaus wie folgt aus:

Laut ständiger Rechtsprechung sei ein Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

1. auf die bauliche Gestaltung des Hauses wesentlichen Einfluss nehmen könne. Dabei reiche die Möglichkeit zu geringfügigen Planänderungen nicht aus. Ein Einfluss auf die Ausgestaltung im Inneren sei nicht ausreichend.
2. das Baurisiko zu tragen habe, dh den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sei und
3. das finanzielle Risiko tragen müsse, dh dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen habe, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse, aber auch berechtigt sei, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl. VwGH 24.5.1971, Slg 4234/F, verstärkter Senat; VwGH 19.5.1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108, und 87/16/0098; VwGH 15.12.1988, 88/16/0056-0059; VwGH 8.10.1990, 89/15/0112; VwGH 14.2.1991, 90/16/0103-0128; VwGH 27.6.1991, 90/16/0169; VwGH 3.6.1993, 92/16/0010, 92/16/0036; VwGH 16.12.1993, 88/16/0241; VwGH 28.4.1994, 93/16/0002 bis 0009, 0039 bis 0043; VwGH 30.5.1994, 93/16/0095 und 93/16/0096; VwGH 19.4.1995, 89/16/0156, und 90/16/0093; VwGH 28.6.1995, 94/16/0159, 0160; VwGH 27.1.1999, 96/16/0142; VwGH 30.3.1999, 96/16/0213, 0214; VwGH 13.5.2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053; VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078; OGH 25.5.1994, 3 Ob 513/94; AnwBl 1995, 673).

Ein Bauherr müsse also das Finanzierungsrisiko, das Terminrisiko bezüglich der Fertigstellung des Bauwerks, das Qualitätsrisiko sowie das Bonitätsrisiko des bauausführenden Unternehmens tragen. Könnten die erwähnten Ansprüche erst geltend gemacht werden, wenn sie dem Steuerpflichtigen von einem Dritten (zB Initiator) abgetreten würden, mangle es an der Bauherreneigenschaft.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssten dabei kumulativ vorliegen (VwGH 29.1.1996, 95/16/0121; VwGH 12.11.1997, 95/16/0176; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053). Weiters obliege es dem Bauherrn, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 3.10.1996, 95/16/0068).

Entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag sei für die abgabenrechtliche Beurteilung eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges entscheidend, in welchem Zustand

das Grundstück erworben werden solle und in welchem Zustand das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden sei (VwGH 24.2.2005, 2004/16/210; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053) (Der Zustand des Grundstückes im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sei nicht entscheidend).

Laut Vorhaltsbeantwortung sei am 19.07.2019 der Werkvertrag für die Totalunternehmererrichtung (samt Fixpreis) durch die G-1 mit der aufschiebenden Bedingung, dass die Liegenschaft erst erworben werde, wenn eine baubehördliche Genehmigung bis spätestens 31.12.2019 erteilt werde, unterzeichnet worden.

Das Ansuchen zur baubehördlichen Bewilligung sei laut Bescheid (baubehördliche Bewilligung) der Marktgemeinde MG-1 bereits am 28.05.2019 durch die Bauwerberin G-3 gestellt und mit Bescheid vom 05.11.2019 erteilt worden.

Es habe daher ein klarer Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Grundstückes und dem zu errichtenden Gebäude bestanden.

BFH 13.12.1989, II R 115/86, BStBl II 1990, 440; VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104; *Fellner* in *Fellner* (Hrsg), Grunderwerbsteuer (15. Lfg 2016) zu § 5 GrEStG 1987 Rz 9:

„Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihrem Bestand nach voneinander abhängig sein sollen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist.“

Weiters sei auch das Vorbringen hinsichtlich der Einflussnahme auf die Planung nicht ausreichend, da laut VwGH Veränderungen in Innenräumen belanglos seien (VwGH 24.3.1994, 93/16/0168).

Das Finanzamt Österreich stelle den Antrag, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde als unbegründet abweisen.

---//---

In der am 23.01.2024 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung wurde vorgebracht:

Nach Begrüßung erteilte die Vorsitzende der Berichterstatterin das Wort. Verlesen wurde der wesentliche Inhalt der Steuerakten. Dazu teilte die Berichterstatterin den Parteien die entsprechenden Schriftstücke aus.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob noch ein weiteres Vorbringen erstattet werde, antwortete der Rechtsanwalt:

„Herr Bf. kann leider nicht mehr als Partei vernommen werden, es gibt nichts zu ergänzen. Herr P-5 (der Verkäufer) steht in keinem wirtschaftlichen oder gesellschaftsrechtlichen Zusammenhang mit der G-3 und der G-1. Der Käufer hat nicht nur den Innenbereich umgeplant, sondern auch im Außenbereich zusätzlich einen Swimmingpool errichtet. Die Mehrkosten hat er auf Grund Punkt 7.2 ÖNORM B2110 tragen müssen. Er hatte dadurch ein finanzielles Risiko zu tragen, welches er überdies durch die ratenweise Begleichung der Werksvertragsleistungen zu begrenzen versuchte. Er ließ sich deshalb auch eine Bankgarantie von der G-1 über 21.600 Euro beibringen.“

Das Finanzamt verwies auf das bisherige Vorbringen.

Auf die Frage eines Beisitzers, ob es korrekt sei, dass der Werkvertrag vor dem Kaufvertrag abgeschlossen worden sei, antwortete der Rechtsanwalt:

„Der Ablauf ist korrekt und auch aktenkundig. Das war durch die Bauausführung bedingt. Es ist nicht unüblich, dass eine Liegenschaft mit Baubewilligung erworben wird.“

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Der Rechtsanwalt beantragte die Stattgabe der Beschwerde und Festsetzung der Grunderwerbsteuer in der beantragten (selbstbemessenen) Höhe.

Die Vorsitzende verkündete den Beschluss, dass das Erkenntnis der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Sachverhalt:

Die Liegenschaft EZ-1, bestehend aus dem Grundstück Nr. 2807 im Ausmaß von 1.076 m² mit der Adresse A-2, befand sich seit dem Kaufvertrag vom D-4 im Alleineigentum des nunmehrigen Verkäufers P-5.

Beabsichtigt war, auf dieser Liegenschaft zwei Einfamilienhäuser zu errichten. Mit der Planung und Einreichung des Bebauungsplanes bei der Marktgemeinde MG-1 als Baubehörde wurde die als Bauwerberin auftretende G-3 vom Verkäufer beauftragt.

Verfahrensgegenständlich ist Top 2 mit 792/1096-Anteilen, die der Bf. mit dem Kaufvertrag vom 04.09.2019 um einen Kaufpreis von € 500.000,00 erwarb.

In der Präambel zu diesem Kaufvertrag wurde Folgendes festgehalten:

„Es ist geplant, auf einem Liegenschaftsteilstück im Ausmaß von ca. 284 m² ein Einfamilienhaus (Top 1) und auf dem Liegenschaftsteilstück im Ausmaß von ca. 792 m² ebenfalls ein Einfamilienhaus (Top 2) zu errichten (Plan, Beilage 1).

Die verkaufende Partei erwirkte eine Baugenehmigung und beantragte eine weitere; diese Unterlagen werden der kaufenden Partei zur Verfügung gestellt.“

Der Bf. wollte damit aber nicht nur einen Grundstücksanteil erwerben, sondern auch das von der G-3 bereits geplante Haus, zumal er auch selbst davon spricht, auf ein an der Liegenschaft ersichtliches „Projekt“ aufmerksam geworden zu sein.

Bereits davor schloss er mit der G-1, die von der G-3 als bauausführende Gesellschaft beauftragt wurde, am 19.07.2019 einen mit einem Fixpreis von € 870.000,00 vereinbarten Werkvertrag zur Errichtung des bereits von der G-3 zur Baugenehmigung am 28.05.2019 eingereichten Einfamilienhauses unter der Voraussetzung der Erteilung der baubehördlichen Baugenehmigung bis spätestens 31.12.2019 ab.

Dieser Bauauftrag war mit dem Liegenschafts Kaufvertrag kausal verknüpft, wie sich aus den Internetauftritten I-1 und I-2 deutlich ergibt. Die Miteigentumsanteile an der Liegenschaft A-2, wurden von der vom Verkäufer P-5 beauftragten Organisatorin G-3 von vorne herein mit zwei zu errichtenden Einfamilienhäusern angeboten und wurde vom Bf. hinsichtlich des Miteigentumsanteils Top 2 auch ein „Gesamtpaket“ angenommen.

Ebenfalls am 04.09.2019 erwarb die G-3 die verbleibenden 284/1076-Anteile an der gegenständlichen Liegenschaft (Top 1) von P-5.

Die Baubewilligung wurde mit Bescheid der Marktgemeinde MG-1 vom 05.11.2019 für beide Wohneinheiten samt Nebengebäude und baulichen Anlagen erteilt. Aus dem Bescheid geht hervor, dass die Zustellung sowohl an die G-3 sowie den früheren Eigentümer P-5 als auch an die G-1 erfolgte, die somit bereits im Zeitpunkt der Antragstellung vom 28.05.2019 als Bauführende bestellt war.

Nach Baubeginn und Erteilung der Baubewilligung wurden durch den Bf. im Jahr 2020 folgende Planänderungen vorgenommen:

- Überlaufpool im Garten mit einem Überlaufbecken im Keller samt den hierfür erforderlichen Änderungen der Wasser-, Abwasser- und Stromleitungen
- Umgestaltung der Räumlichkeiten im Inneren des Hauses
- Gartenumgestaltung

Die dafür in unbekannter Höhe entstandenen Kosten sind zu Recht nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen worden, sondern lediglich der vor Kaufvertragsabschluss im Werkvertrag vom 19.07.2019 in Höhe von € 870.000,00 vereinbarte Fixpreis sowie der Kaufpreis für den Liegenschaftsanteil von € 500.000,00.

Eine gemeinsame Planung der Miteigentümer fand dabei nicht statt, sondern betrafen die Umplanungen immer nur das Haus des Bf.

Weiters erfolgte im Jahr 2020 durch den Bf. die Freigabe und Überwachung der folgenden Baufortschritte:

- Fenster
- Beschattung
- Werkzeichnung Küche
- Innentüren und Eingangstür
- Sanitärgegenstände und Armaturen
- Rohinstallationen für Elektro- Heizungs- und Sanitäranlagen
- Beläge für Haus und Garage samt Änderung der Verfliesung und Parkettverlegung

Am 11.09.2020 zeigte der Bf. für seinen Liegenschaftsanteil die Fertigstellung von Top 2 der Baubehörde an.

Der Bf. verstarb am D-1 und ist nunmehr (Einantwortungsbeschluss vom D-5) seine Tochter P-1 seine Gesamtrechtsnachfolgerin.

Beweiserhebung:

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die Ausführungen des Bf. in den beim Finanzamt eingebrachten Schriftsätzen sowie den damit im Einklang stehenden vom BFG eingesehenen Unterlagen.

Rechtslage:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO 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 § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich die Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert.

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

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 beträgt die Steuer in allen übrigen Fällen 3,5%.

Erwägungen:

Strittig ist, ob die Errichtungskosten für das noch zu errichtende Einfamilienhaus neben dem Kaufpreis für den unbebauten Grundstücksanteil zur Gegenleistung und damit zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zählen oder ob der Bf. als Bauherr anzusehen war.

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorganges kann insbesondere ein Grundstück (§ 2 Abs. 1 GrEStG) oder ein Anteil an einem Grundstück (§ 2 Abs. 3 Satz 2 GrEStG) sein. 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 bebautem 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. VwGH 6.11.2002, 99/16/0204, unter Hinweis auf *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II (Grunderwerbsteuer), § 1, Rz 117b und 118 mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

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 15.4.1993, 93/16/0056).

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).

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 bebautem Zustand erhalten wird (vgl. VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dann, wenn Grundstücks Käufer aufgrund eines ihnen vorgegebenen „Vertragsgeflechtes“ in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden werden, auch die Baukosten zur Gegenleistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zu zählen (VwGH 31.3.1999, 96/16/0213). Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (vgl. etwa VwGH 9.11.2000, 2000/16/0039, sowie VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223).

Wurde der Bf. vom Vermittler des entsprechenden Werkvertrages zur Errichtung eines bereits geplanten und bei der Baubehörde eingereichten Einfamilienhauses ein noch unbebautes Teilgrundstück angeboten, so ergibt sich, dass zwischen dem Erwerb des Hauses und des für dessen Aufstellung vorgesehenen Liegenschaftsanteiles ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang bestand. In den Fällen, in denen der Erwerber an ein bereits fertig vorgegebenes Konzept der Bebauung des Grundstückes gebunden ist, ist davon auszugehen, dass auch der Werkvertrag in den Grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerb einzubeziehen ist. Gegenstand des im Beschwerdefall vorliegenden Erwerbsvorganges war somit das mit einem

bestimmten Haus bebaute Grundstück. Der Erwerb des Hauses 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 der Bf. den Auftrag zur Errichtung des Einfamilienhauses bereits vor der Errichtung der Urkunde über den Erwerb des Grundstücks erteilt hat (vgl. VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437).

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 30.1.2014, 2013/16/0078; 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).

Für die Beurteilung, ob der Erwerber einer Liegenschaft als Bauherr des darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen ist, ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. 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 (VwGH 16.11.1995, 93/16/0017).

Die Bauherreneigenschaft der Erwerber von Miteigentumsanteilen ist u.a. auch dann zu verneinen, wenn die Erwerber von vorne herein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden werden. Als Gegenleistung sind die prognostizierten Gesamtinvestitionskosten heranzuziehen, weil es stets darauf ankommt, zu welchen Leistungen sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl. VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

Als wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft ist nicht nur der Umstand anzusehen, dass der Bauherr das Vorhaben plant, bei der Baubehörde als Bauwerber auftritt und die Baubewilligung erwirkt. Entscheidend ist auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden ist; ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230; Hinweis: *Fellner*, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 92 zu § 5 GrEStG).

Für die Bauherreneigenschaft kommt es ua. darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Objektes - nämlich auf das Gesamtkonzept und nicht nur hinsichtlich unwesentlicher Änderungen zB im Innenausbau - noch Einfluss nehmen konnte oder ob er bei

seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Objekt gebunden war (VwGH 29.1.1996, 95/16/0121).

Dem Einwand des Bf., dass er auf die bauliche Gestaltung des Bauvorhabens Einfluss haben können, ist entgegenzuhalten, dass das Bauprojekt bereits zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges in allen Einzelheiten geplant war, weshalb er auf die grundsätzliche Gestaltung des Gebäudes keinen Einfluss mehr nehmen konnte.

Darüber hinaus wurde auf Grund des Ansuchens der Bauwerberin, der G-3, vom 28.05.2019 mit Bescheid des Bürgermeister der Marktgemeinde MG-1 vom 05.11.2019 die baubehördliche Bewilligung erteilt:

„... für die Errichtung von 2 Wohngebäuden mit je einer Wohneinheit, eines Nebengebäudes (Garage), von baulichen Anlagen (Carport, Einfriedung) sowie für die Veränderung der Höhenlage des Geländes (nicht des Bezugsniveaus) im beantragten Umfang, ausgenommen jene Teile, welche als Bestand ausgewiesen sind, in A-2, auf dem Grundstück Nr. 2807, EZ-1. Die Ausführung des Vorhabens hat entsprechend den Antragsbeilagen, die mit einer Bezugsklausel versehen sind, zu erfolgen. Diese Antragsbeilagen werden zum integrierten Bestandteil dieses Bescheides erklärt.“

Da der Bf. zum Zeitpunkt der Antragstellung (28.05.2019) weder Eigentümer war (Kaufvertrag vom 04.09.2019) noch den Werkvertrag vom 19.07.2019 unterschrieben hatte, konnte er bis dahin (noch) keine Änderungen des Bauplanes vornehmen (lassen). Aber auch zwischen der Antragstellung und der baubehördlichen Bewilligung vom 05.11.2019 erfolgte keine Einflussnahme seitens des Bf., da ansonsten von der Baubehörde nicht nur auf den Antrag samt Beilagen vom 28.05.2019 Bezug genommen worden wäre, sondern auch auf allfällige Änderungsanträge. Außerdem waren auch auf der Fertigstellungsanzeige vom 11.07.2020 keine Projektänderungen ersichtlich, da die Vorlage eines Bestandsplans im Falle anzeigepflichtiger Abweichungen nicht angekreuzt wurde. Und schließlich ist anhand der auf den Homepages sowohl der Organisatorin als auch der Bauführerin veröffentlichten Bildern ersichtlich, dass beide an der Adresse A-2, befindlichen Wohneinheiten Top 1 und Top 2, die auch gleichzeitig eingereicht und bewilligt wurden, im annähernd gleichen Stil erbaut wurden.

Wesentliche Projektänderungen wurden auch unter Berücksichtigung der in der Beschwerde ins Treffen geführte Auflistung von vom Bf. erfolgten Freigaben nicht vorgenommen, da diese nur die Beschaffenheit von Fenstern, Türen, Installationen, Sanitärgegenständen und Armaturen, Wand- und Bodenbelägen sowie der Werkzeichnung der Küche betrafen.

Weiters war der Bf. auch keinem finanziellen Risiko unterlegen, da ein Fixpreis vereinbart und er nach seinen eigenen Angaben für von ihm beauftragte nachträgliche Änderungen bzw. Zusatzleistungen lediglich geringfügige Aufpreise bezahlen musste.

Im gegenständlichen Fall wurde die G-1 von der vom Verkäufer beauftragten Organisatorin und Planerin G-3 als Bauausführende beauftragt. Dadurch, dass zwischen diesen Gesellschaften ein besonderes Naheverhältnis besteht, weil in beiden Fällen P-7 als Geschäftsführer und (Allein-) Gesellschafter tätig ist, zeigt sich die kausale Verknüpfung zwischen dem Liegenschaftskaufvertrag und dem Werkvertrag.

Immer dann, wenn ein Käufer in ein von einem mit dem Verkäufer zusammenarbeitenden Organisator vorgelegtes Konzept eingebunden wird, kann ihm die Bauherreneigenschaft nicht zukommen (VwGH 18.4.1997, 96/16/0043).

Darüber hinaus ist nach der Rechtsprechung 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; VwGH 27.1.1999, 96/16/0142).

Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist und eine solche Miteigentümergeinschaft 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 Bauherrn gründende, durchsetzbare Rechte geltend gemacht (VwGH 27.1.1999, 96/16/0142; VwGH 18.4.1997, 96/16/0043; VwGH 3.10.1996, 95/16/0003).

Wie sich aus den Internetauftritten I-1 und I-2 deutlich ergibt, wurden die Miteigentumsanteile an der Liegenschaft A-2, von der vom Verkäufer P-5 beauftragten Organisatorin G-3 von vorne herein mit zwei zu errichtenden Einfamilienhäusern angeboten und wurde vom Bf. hinsichtlich des Miteigentumsanteils Top 2 auch ein „Gesamtpaket“ angenommen.

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Liegenschaftskaufvertrages am 04.09.2019 war der Bf. hinsichtlich der Gebäudeerrichtung bereits faktisch und rechtlich gebunden, da er bereits am 19.07.2019 den Auftrag für die Gebäudeerrichtung an die G-1 erteilt hatten. Der Erwerber ließ sich in ein bestimmtes Bebauungskonzept einbinden, für das die Organisatorin im Auftrag des Verkäufers bereits um Baubewilligung angesucht hatte. Der Bf. war im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Baumaßnahme gegenüber dem Veräußerer nicht mehr frei, weshalb Gegenstand des Erwerbsvorganges hier bereits das Grundstück im bebauten Zustand war und die Kosten für

das Haus entsprechend dem im Juli und September 2019 unterzeichneten Vertragsbündel in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO kann dann, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder dies gestatten, nach Maßgabe des Abs. 2 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 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Erst durch das Vorhalteverfahren gelangte das Finanzamt in Kenntnis darüber, dass dem Erwerber der Liegenschaftsanteil samt Gebäude angeboten wurde und er im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits den Auftrag zur Errichtung des Hauses an die Bauausführende unterzeichnet hatte, weshalb sich in Kenntnis dieser Umstände die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer als unrichtig erweist.

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.

Beachtliche Billigkeitsgründe wurden vom Bf. nicht vorgebracht und es sind solche auch nicht erkennbar.

Die Grunderwerbsteuer wurde daher vom Finanzamt dem Grunde und der Höhe nach zu Recht bescheidmäßig festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 23. Jänner 2024