

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Robert Armin Mayer, Vorarlberger Wirtschaftspark 2, 6840 Götzis, über die Beschwerden vom 22. März 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 18. Februar 2019 betreffend Grunderwerbsteuer 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30.04.2016 haben die Beschwerdeführerin und Herr ***1*** ***2*** [nunmehr ***9***] je 69/328 und je 7/328 Anteile an der Liegenschaft in EZ ***3***, KG ***4*** - samt darauf errichtetem Wohnhaus - von ***5*** ***6*** und ***7*** erworben. Die GrESt für diesen Kaufvertrag wurde mit 04.08.2016 selbstberechnet. Laut Punkt I. des Kaufvertrages beabsichtigen die Vertragsparteien Wohnungseigentum zu begründen, welches zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages aber noch nicht bestand. Mit den kaufgegenständlichen Anteilen sollte künftig das Wohnungseigentum an Top W 1 und Top P3 begründet werden. Zum Zeitpunkt des Kaufvertrages befand sich die Top Nr 1 im Rohbauzustand. Der weitere Ausbau bzw die Fertigstellung sollte laut Punkt V des Vertrages durch die Käufer auf eigene Kosten erfolgen.

Auf Vorhalt des Finanzamtes wurde bekanntgegeben, dass die restlichen Arbeiten zur Fertigstellung der Wohnungseigentumseinheit (Kiesschüttung, Terrassenplatten, Planie mit Erdarbeiten, Parkplätze und Abstellplätze befestigen/teeren, Wohnungstüren, Bodenbeläge, Marmorplatten im Bad, Komplettierung Bad, Verfliesung, Insektenschutzgitter anbringen, Elektromotoren für Sonnenschutz im Wohnzimmer, Esszimmer und Küche montieren) durch

das Einzelunternehmen ***5*** ***6*** erfolgte. Es wurde eine Rechnung über einen Betrag in Höhe von 63.000,00 € vorgelegt (mit Bezug auf einen Auftrag vom 01.05.2016).

Mit **Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 18.2.2019** hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel der Beschwerdeführerin für die Erwerbe von ***5*** ***6*** und ***5*** ***7*** die Grunderwerbssteuer mit je 2.371,25 € vorgeschrieben. Auf Grund der festgesetzten Abgaben und der selbstberechneten Beträge ergab sich eine Nachforderung von je 551,25 €. Die Bemessungsgrundlage ergab sich aus dem anteiligen Kaufpreis und dem anteiligen Rechnungsbetrag (je 1/4 des gesamten Rechnungsbetrages von 15.750,00 € für den Auftrag vom 1.5.2016).

In den gleichlautenden Beschwerden vom 15.03.2019 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Der genannte Bescheid wird im Umfang der Nachforderung in Höhe von 551,25 € aus den Rechtsmittelgründen der Rechtswidrigkeit des Inhaltes, sowie der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften bekämpft. Der selbstberechnende Betrag in Höhe von 1.820,00 € bleibt unbekämpft.

*Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30. April 2016 haben die Käufer ***8*** ***9*** und ***1*** ***2*** von den Verkäufern ***6*** ***5*** und ***7*** ***5*** den Abstellplatz P3 und die Wohnung W1 im Hause ***10*** 36 c im Rohbauzustand um einen Betrag von € 208.000,00 gekauft. Es war ausdrücklich vereinbart, dass sich die Wohnung W1 im Rohzustand befindet und der Ausbau bzw. die Fertigstellung durch die Käufer auf ihre eigenen Kosten erfolgt. Auf den gegenständlichen Erwerbsvorgang entfallen daher € 52.000,00. Die selbstberechnete Grunderwerbssteuer errechnet sich daher mit € 1.820,00.*

Mit dem bekämpften Bescheid wird eine Nachforderung in Höhe von € 551,25 vorgeschrieben. Zu Unrecht geht die Finanzbehörde I. Instanz davon aus, dass der Auftrag vom 01.05.2016 ebenfalls als grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung anzusehen sei.

*Beim Auftrag vom 01.05.2016 handelt es sich um einen Werklieferungsvertrag abgeschlossen zwischen ***8*** ***9*** und ***1*** ***2*** einerseits sowie dem Bauunternehmen ***6*** ***5*** andererseits. Die Verkäuferin ***7*** ***5*** ist gar nicht Partei dieses Werklieferungsvertrages. ***6*** ***5*** als Privatperson ist ebenfalls nicht Partei dieses Werklieferungsvertrages. Schon mangels Parteiidentität handelt es sich bei der Gegenleistung aus dem Werklieferungsvertrag keinesfalls um eine Gegenleistung für den Kauf der Liegenschaft bzw. der Liegenschaftsanteile.*

Der Werklieferungsvertrag wurde weiters erst am 01.05.2016, sohin nach dem Kaufvertrag abgeschlossen. Leistung und Gegenleistung korrespondieren, der Werkunternehmer verpflichtete sich sohin nach Abschluss des Kaufvertrages noch nachstehende Werklieferungen zu erbringen:

Unwiderruflicher Auftrag:

Zwischenwand Haus 1+2

15 m² Kiesschüttung vor dem Schlafzimmer

16 m² Terrassenplatten beim Wohnzimmer südlich.

Im Westen eine Befestigung 40 cm hoch.

Im Garten Planie erstellen und Erde aufbringen.

Parkplätze und Abstellplätze befestigen und Belag

Innen:

Eigenleistung:

Wohnungseingangstüre und Innentüren weiß wie Muster ohne Montage nur liefern.

Eigenleistung:

Bodenbeläge Gästezimmer, Küche, Ess-, Wohnzimmer, Schlafzimmer zum Preis von € 25,00 ohne Montage nur Lieferung

Im Bad Wand Marmorplatten verlegt.

Im Bad Boden und WC Fliesen verlegt.

Einrichtungsgegenstände im Bad wie besprochen jedoch ohne Badverbau oder Ablage.

3 x Insektenschutzgitter für Fenster, Elektromotoren für Sonnenschutz WZ, EZ, Küche.

Die Gegenleistung ist Leistungen aus dem Werklieferungsvertrag angemessen, sodass kein Überling verbleibt der als Gegenleistung für den Kaufvertrag vom 30.04.2016 angesehen werden könnte. Für diesen Werklieferungsvertrag fällt keine Grunderwerbsteuer an, die Nachforderung in Höhe von € 551,25 ist daher nicht rechters.“

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel hat mit

Beschwerdevorentscheidungen vom 05.02.2021 die Beschwerden vom 15.03.2019 als unbegründet abgewiesen. In den Begründungen führt das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Im gegenständlichen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 29.04.2016 wurde festgehalten, dass sich die Wohnung Top 1 im Rohzustand befindet und der Ausbau bzw. Fertigstellung durch die Käufer auf eigene Kosten erfolgt. Am 01.05.2016 wurde dem Einzelunternehmer ***5*** ***6*** der Auftrag für die Fertigstellungsarbeiten erteilt. ***5*** ***6*** ist ebenso einer der beiden Verkäufer.*

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann liegt ein Kauf eines Grundstücks mit herzustellendem Gebäude vor, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter „Werkvertrag“ geschlossen wird (auch mit einem Dritten). Auch wenn es sich dabei um zwei verschiedene Verträge (Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag sowie Werklieferungsvertrag) handelt, so besteht im gegenständlichen Fall trotzdem ein so

enger sachlicher Zusammenhang, sodass die Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das (fertig) bebaute Grundstück erhalten (vgl. dazu VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081).

*Festzuhalten ist, dass es sich beim Verkäufer ***6*** ***5*** und beim Einzelunternehmer ***6*** ***5*** um dieselbe Person handelt. Auch steht ***7*** ***5*** als Tochter des ***6*** ***5*** in einem Naheverhältnis zum Einzelunternehmen. Bei der Veräußererseite liegt daher eine Personenmehrheit vor, die durch abgestimmtes Verhalten darauf hinwirken konnte, sowohl den Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag über die Liegenschaft samt Gebäude im Rohzustand als auch den Vertrag über die Fertigstellung des Gebäudes mit den Erwerbern abzuschließen. Die Beschwerdeführer waren daher mit dem Abschluss des Kaufvertrages in ihrer Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei (BFG 13.9.2019, RV/5101060/2018).*

Die Fertigstellung der noch fehlenden Arbeiten lag auch im Eigeninteresse der Verkäufer, da diese die Wohnungseigentümer der anderen Wohnung, nämlich Top W2 sowie der Parkplätze Top P1 und Top P2, sind. Es ist daher davon auszugehen, dass der Verkauf nur an Erwerber erfolgen sollte, die diese Arbeiten auch entsprechend den Wünschen der Verkäufer durchführen lassen würden. Insbesondere die Außenarbeiten wie z.B. die Aufstellung der Zwischenwand zwischen Haus 1 und 2, das Erstellen einer Planie und die Aufbringung der Erde, die Befestigung der Parkplätze und Abstellplätze und das Aufbringen des Belages, etc. lagen im besonderen Eigeninteresse der Verkäufer.

Darüberhinaus erfolgte der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag am 29.4.2016 und der Auftrag für die Bauleistungen unmittelbar darauf am 01.05.2016, sodass auch hier ein sehr enger zeitlicher Zusammenhang besteht.

Entscheidend ist daher, dass die Beschwerdeführer letztendlich als einheitlichen Leistungsgegenstand von der Verkäuferseite ein bebautes Grundstück erhalten haben. Die rechtliche Trennung von Kaufvertrag (Rohzustand) und Werkvertrag (Fertigstellung des Gebäudes) ändert daran nichts. Aus den aufgezeigten Gründen war - unbeschadet des Vorliegens zweier verschiedener Vertragswerke – das zu beurteilende Rechtsgeschäft auf den Erwerb eines (fertig) bebauten Grundstückes gerichtet.

Der Bemessung der Grunderwerbsteuer waren daher als Gegenleistung neben dem Kaufpreis auch die Baukosten als sonstige Leistung zugrunde zu legen.“

Durch die **Vorlageanträge vom 05.03.2021** gelten die Beschwerden wiederum als unerledigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30.04.2016 haben die Beschwerdeführerin und Herr ***1*** ***2*** je 69/328 und je 7/328 Anteile an der Liegenschaft in EZ ***3***, KG ***4*** - samt darauf errichtetem Wohnhaus - von ***5*** ***6*** und ***7*** erworben.

Laut Punkt I. des Kaufvertrages beabsichtigen die Vertragsparteien Wohnungseigentum zu begründen, welches zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages aber noch nicht bestand. Mit den kaufgegenständlichen Anteilen sollte künftig das Wohnungseigentum an Top W 1 und Top P3 begründet werden. Zum Zeitpunkt des Kaufvertrages befand sich die Top Nr 1 in Rohzustand. Der weitere Ausbau bzw die Fertigstellung sollte laut Punkt V des Vertrages durch die Käufer auf eigene Kosten erfolgen.

Auf Vorhalt des Finanzamtes wurde bekanntgegeben, dass die restlichen Arbeiten zur Fertigstellung der Wohnungseigentumseinheit (Kiesschüttung, Terrassenplatten, Planie mit Erdarbeiten, Parkplätze und Abstellplätze befestigen/teeren, Wohnungstüren, Bodenbeläge, Marmorplatten im Bad, Komplettierung Bad, Verfliesung, Insektenschutzgitter anbringen, Elektromotoren für Sonnenschutz im Wohnzimmer, Esszimmer und Küche montieren) durch das Einzelunternehmen ***5*** ***6*** erfolgte. Es wurde eine Rechnung über einen Betrag in Höhe von 63.000,00 € vorgelegt (mit Bezug auf einen Auftrag vom 01.05.2016).

Beim Verkäufer ***6*** ***5*** und beim Einzelunternehmer ***6*** ***5*** handelt es sich um dieselbe Person. ***7*** ***5*** ist die Tochter des ***6*** ***5***. Sie steht daher auch in einem Naheverhältnis zum Einzelunternehmen. Bei der Veräußererseite liegt daher eine Personenmehrheit vor, die durch abgestimmtes Verhalten darauf hinwirken konnte, sowohl den Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag über die Liegenschaft samt Gebäude im Rohzustand als auch den Vertrag über die Fertigstellung des Gebäudes mit den Erwerbern abzuschließen.

Insoweit steht der Sachverhalt außer Streit.

Auf Grund des engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen dem Abschluss des Kaufvertrages am 30.04.2016 und des Werkvertrages über die Fertigstellung des Bauvorhabens am 01.05.2016 geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages festgestanden ist, dass die Käufer das Einzelunternehmen ***6*** ***5*** mit der Fertigstellung des Bauvorhabens beauftragen, zumal es den Käufern in der kurzen Zeit zwischen Abschluss des Kaufvertrages und dem Abschluss des Werkvertrages unmöglich war, Angebote von anderen Bauunternehmern einzuholen. Bei Bauvorhaben in dieser Größenordnung ist es aber durchaus üblich solche Vergleichsangebote einzuholen. Gegenstand des Kaufvertrages war daher aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht nicht der Rohbau, sondern das Gebäude im Zustand nach Erfüllung des Werkvertrages durch ***6*** ***5***.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag 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. die hg. Erkenntnisse vom 31. März 1999, Zl. 99/16/0066, und vom 15. März 2001, Zl. 2000/16/0082, mwN, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88a zu § 5 GrEStG).

Die Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstandes „bebautes Grundstück“ setzt voraus, dass entweder der Veräußerer selbst oder ein mit ihm zusammenwirkender Dritter dem Erwerber gegenüber verpflichtet ist, den tatsächlichen Grundstückszustand zu verändern, dh das Grundstück zukünftig in einen bebauten Zustand zu versetzen.

Auf Grund des engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen dem Abschluss des Kaufvertrages am 30.04.2016 und des Werkvertrages über die Fertigstellung des Bauvorhabens am 01.05.2016 geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages festgestanden ist, dass die Käufer das Einzelunternehmen ***6*** **5*** mit der Fertigstellung des Bauvorhabens beauftragen, zumal es den Käufern in der kurzen Zeit zwischen Abschluss des Kaufvertrages und dem Abschluss des Werkvertrages

unmöglich war, Angebote von anderen Bauunternehmern einzuholen. Bei Bauvorhaben in dieser Größenordnung ist es aber durchaus üblich solche Vergleichsangebote einzuholen. Gegenstand des Kaufvertrages war daher aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht nicht der Rohbau, sondern das Gebäude im Zustand nach Erfüllung des Werkvertrages durch ***6*** ***5***.

Aus der Tatsache, dass ***7*** ***5*** nicht am Einzelunternehmen ***6*** ***5*** beteiligt ist, ist für den Beschwerdeführer aus folgenden Gründen nichts zu gewinnen:

Wie bereits weiter oben ausgeführt können Leistungen 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 (VwGH vom 9. November 2000, 97/16/0281, 0282).

Dass die im Werkvertrag mit ***6*** ***5*** genannten Beträge nicht der Verkäuferin ***7*** ***5*** zu Gute gekommen sind, spielt keine Rolle, weil nicht die Bereicherung der Veräußererin, sondern der Erwerb des Käufers besteuert wird (vgl VwGH vom 9. November 2000, 97/16/0281, 0282).

Da Gegenstand des Kaufvertrages aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht nicht der Rohbau, sondern das Gebäude im Zustand nach Erfüllung des Werkvertrages durch ***6*** ***5*** war, waren auch die im Werkvertrag mit ***6*** ***5*** genannten Kosten hinsichtlich des Erwerbes des Anteiles von ***7*** ***5*** in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen der angefochtenen Bescheide und der Beschwerdeentscheidungen verwiesen.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

2.2. 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. Da sämtliche im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfragen bereits durch den Verwaltungsgerichtshof geklärt sind, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 21. März 2024