

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***RA***, ***RA-Adr***, über die Beschwerde vom 20. August 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 22. Juli 2021 betreffend Festsetzung Grunderwerbsteuer gem § 201 BAO für Kaufvertrag vom 28. Februar 2020 mit ***V2*** und für Kaufvertrag vom 28. Februar 2020 mit ***V1***, ErfNr ***123***:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit am 28. Februar 2020 von den Verkäufern Herr ***V1*** und Frau ***V2*** mit der beschwerdeführenden Partei und seiner Gattin abgeschlossenen Kaufvertrag erwarben die beschwerdeführende Partei und seine Gattin von den Verkäufern ideelle 198/322-Anteile und einen ideellen Anteil von $\frac{1}{4}$ von im Eigentum der Verkäufer im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung noch unbebauten Grundstücken um den Gesamtkaufpreis von 48.000,00 Euro. Es handelt sich somit für die beschwerdeführende Partei um 2 Erwerbsvorgänge. Die Grunderwerbsteuer wurde für diese Erwerbsvorgänge selbstberechnet, wobei der Grunderwerbsteuerbemessung zweimal jeweils von der Hälfte des vorgenannten Kaufpreises zugrunde gelegt wurde.

Mit Bescheiden vom 22. Juli 2021 setzte das Finanzamt Österreich (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) gem § 201 BAO die Grunderwerbsteuer betreffend den oa Grundstückserwerb gegenüber der beschwerdeführenden Partei zweimal jeweils mit 1.995,00 Euro fest, wobei zusätzlich zum Kaufpreis für die Liegenschaft Baukosten im Betrag von jeweils 45.000,00 Euro als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG angesetzt wurden. Dies im

Wesentlichen mit der Begründung, dass Gegenstand des Erwerbes kein unbebautes Grundstück, sondern ein Grundstück mit zu errichtendem Gebäude gewesen sei. Dies ergebe sich bereits aus dem Umstand, dass bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaft ein Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes unterzeichnet worden sei.

Mit Schreiben vom 20. August 2021 wurde gegen die vorgenannten Grunderwerbsteuerbescheide rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und wurde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Begründend wurde dazu zusammengefasst ausgeführt, dass der beschwerdeführenden Partei Bauherreneigenschaft zukomme. Insbesondere sei der beschwerdeführenden Partei wesentlicher Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses zugekommen und sei sie selbst bei der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten. Der im Bauwerkvertrag vereinbarte Fixpreis sei unabhängig davon, auf welchem Grundstück das Haus errichtet wird. Das Eigentumsrecht der beschwerdeführenden Partei sei bereits nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags und nicht erst nach Fertigstellung des Gebäudes im Grundbuch eingetragen worden. Die beschwerdeführende Partei würde das Baurisiko tragen und habe in eigenem Namen den Bauwerkvertrag mit der ***a*** GmbH sowie bezüglich sämtlicher nicht vom Leistungsumfang des Bauwerkvertrages umfassten Leistungen Verträge mit anderen Professionisten abgeschlossen, aus denen die beschwerdeführende Partei unmittelbar berechtigt und verpflichtet sei. Weiters würde die beschwerdeführende Partei das finanzielle Risiko tragen, da neben dem im Bauwerkvertrag vereinbarten Fixpreis auch noch die Kosten betreffend sämtliche nicht im Bauwerkvertrag enthaltenen Leistungen von der beschwerdeführenden Partei zu tragen seien. Zudem könnten die vom Bauwerkvertrag umfassten Leistungen auch nachträglich noch reduziert werden und durch Eigenleistungen der beschwerdeführenden Partei ersetzt werden.

Weiters stellte die beschwerdeführende Partei unter anderem die Anträge, die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde am 25. Oktober 2021 dem Bundesfinanzgericht vor und unterblieb die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

Am 27. Oktober 2021 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht den Arbeitsbogen samt Inhalt.

Am 4. April 2024 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht folgende Beweismittel:

- E-Mail an die belangte Behörde von Dr. ***H***, Geschäftsführer der Dr. ***HI*** GmbH, vom 15. Juli 2022, das insbesondere eine Beschreibung der Zusammenarbeit der Dr. ***HI*** GmbH mit der ***a*** GmbH beinhaltet.

Mit Beschluss vom 9. April 2024 übermittelte das BFG eine Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensganges sowie eine Darstellung des auf Grundlage der bisher erfolgten Beweisaufnahmen und der aktenkundigen Unterlagen vorläufig festgestellten Sachverhaltes.

Mit E-Mail vom 16. April 2024 übermittelte die belangte Behörde ergänzend ein Exposee der Dr. ***HI*** GmbH betreffend eine Neubauwohnung „Entspannt wohnen am Urlaubsort“ in ***Adr***.

Mit Schreiben vom 2. Mai 2024 zog die beschwerdeführende Partei den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück und übermittelte eine Stellungnahme zum Beschluss vom 9. April 2024, eine Bestätigung vom 17.7.2020 betreffend die Übernahme der Einreichpläne sowie die Honorarnote der rechtsfreundlichen Vertretung vom 26. Juli 2021.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Herr ***V1*** und Frau ***V2*** waren je zur Hälfte grundbücherliche Eigentümer der Liegenschaft EZ ***1***, BG ***G***, bestehend aus GSt-Nr ***234***. Gemäß der Vermessungsurkunde des DI ***WM*** wurde das Grundstück ***234*** geteilt in dieses und die GST-NR ***2***, ***3***, ***4*** und ***5***.

1.2. Die Bewerbung des Kaufobjekts erfolgte auf diversen Internet-Portalen. Bei Anfragen erhielten die Interessenten im Regelfall das von der Dr. ***HI*** GmbH erstellte Exposee. Der erste Besprechungstermin mit Kaufinteressenten fand idR am Grundstück statt. Folgetermine fanden in einem Musterhaus der Marke „***Marke1***“ in ***S*** statt, wobei seitens der ***a*** GmbH im Regelfall der damalige Vertriebsleiter, Herr ***PF***, teilnahm.

1.3. Am 26. September 2019 unterfertigten die beschwerdeführende Partei und seine Gattin ein mit „Vertragsanbot Kauf“ betitelttes Schreiben betreffend ein wie folgt beschriebenes Objekt: „*Baugrund bestehend aus einem Tei (sic!) des neugebildeten Teilstücks der Parzelle ***234*** derzeit ***Adr***, gemäß Lageplan von Architekt ***K*** vom 17.4.2019 mit einem Gesamtausmaß von ca 180 m². mit der Objektadresse ***Adr****“. Als Kaufpreis für das beschriebene Objekt wird in dem Schreiben ein Betrag von 48.000,00 Euro angeführt. Nach dem Inhalt des Schreibens wurde das Angebot unter folgenden „Bedingungen“ gestellt: „*Möglichkeit der Bebauung mit einer Gartenmaisonettewohnung mit mindestens 80 m² im Eckreihenhaus 1, wobei die Käufer diese mit gesondertem Bauwerkvertrag von ***Marke1*** zu einem Kaufpreis von 180.000 € sowie sonstiger Kosten gemäß beiliegender*

*Kostenaufstellung kaufen. Auf dem kaufgegenständlichen Grundstück werden 2 Wohnungen in einem (sic!) Eckreihenhaus und 2 Reihenhäuser sowie ein Einfamilienhaus errichtet. Die Käufer verpflichten sich, einer Unterschreitung der Mindestabstände gemäß dem Bebauungsgrundlagengesetz zuzustimmen, damit auf der derzeitigen Parzelle ***234*** 3 Reihenhäuser und ein Einfamilienhaus errichtet werden können.“*

1.4. Ebenfalls am 26. September 2019 unterfertigten die beschwerdeführende Partei und seine Gattin in ***S*** als Auftraggeber einen „Bauwerkvertrag für ein ausgebautes Haus gemäß Bau- und Leistungsbeschreibung“ mit der ***a*** GmbH als Auftragnehmerin. Die Unterfertigung durch Herrn ***PF*** als „Vermittler“ erfolgte ebenfalls am 26. September 2019. Laut der Beschreibung des Bauvorhabens auf den ersten beiden Seiten des Bauwerkvertrages iVm § 1 des Bauwerkvertrages ist Vertragsgegenstand die Errichtung eines Massivhauses „***Muster***“ der Marke „***Marke1***“ am Bauort „***Adr***“ im Bezirk ***SU*** Umgebung sowie die örtliche Bauleitung hierfür. Unter der Angabe des Bauortes wird wie folgt festgehalten: „Soweit der/die Auftraggeber/in das Baugrundstück noch nicht erworben haben, ist die Bauadresse Innerhalb des angegebenen Bezirk (sic!) unverbindlich.“ Für die nach diesem Vertrag von der ***a*** GmbH zu erbringenden Leistungen wurde ein pauschaler Fixpreis bzw „Pauschalfixpreis“ von 180.000,00 Euro inklusive 20% MwSt vereinbart. Laut § 11 des Bauwerkvertrages hat jede Partei das Recht zur Kündigung dieses Vertrages, wobei dieses Recht bis zum Zeitpunkt der Einreichplanübergabe durch schriftliche Erklärung gegenüber dem Vertragspartner ausgeübt werden kann und der kündigende Vertragspartner zur Zahlung eines pauschalen Schadenersatzes in Höhe von 10% des zur Zeit der Kündigung vereinbarten Netto-Gesamtpreises (ohne Mehrwertsteuer) verpflichtet ist. Im Weiteren bleibe es vorbehalten, einen über den pauschalen Schadenersatz hinausgehenden gesetzlichen Anspruch, insbesondere Vergütungsansprüche für bereits erbrachte Leistungen, geltend zu machen. Laut § 12 Abs 1 des Bauwerkvertrages bedürfen „Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages (...) zu Ihrer Gültigkeit der Schriftform. Dies gilt auch für ein Abgehen vom Schriftformerfordernis. Mündliche Nebenabreden wurden nicht getroffen.“

Dem Bauwerkvertrag liegen – ohne Einbindung der beschwerdeführenden Partei erstellte – Bauzeichnungen/Pläne (Grundrisse, Schnitte, Ansichten) bei, die in § 1 Abs 1 des Bauwerkvertrages – ebenso wie die dem Bauwerkvertrag beiliegende Bau- und Leistungsbeschreibung – als „Vertragsgrundlagen“ genannt werden. Konkret lauten die diesbezüglichen unter Abs 1 des mit „Vertragsgegenstand“ betitelten § 1 des Bauwerkvertrages getroffenen Regelungen wie folgt: „Der Auftragnehmer übernimmt die Errichtung des vorstehend genannten Bauvorhabens gemäß Bau- und Leistungsbeschreibung im Anhang sowie die örtliche Bauleitung hierfür. Vertragsgrundlagen sind in der aufgeführten Reihenfolge:

- a) dieser Vertrag samt Bau- und Leistungsbeschreibung im Anhang, die einen integrierten Bestandteil dieses Vertrages bildet, einschließlich der getroffenen Zahlungsvereinbarungen
- b) Bauzeichnungen/Pläne zu diesem Vertrag (Grundrisse, Schnitte, Ansichten)

- c) Anlage Eigenleistungen
- d) Anlage Sonderausstattung I
- e) Anlage Sonderausstattung II
- f) Anlage Sonstige Vereinbarungen
- g) Baugenehmigung
- h) die gesetzlichen Regelungen des ABGB.

Bei Abweichungen oder Zweifelsfällen geht die Bau- und Leistungsbeschreibung im Anhang des Vertrages den Plänen vor. Bei Ausstattungen in den Plänen, die nicht in der Bau- und Leistungsbeschreibung enthalten sind, handelt es sich um unverbindliche Planungsvorschläge.“ Laut § 1 Abs 2 des Bauwerkvertrages ist der Auftragnehmer berechtigt, die gesamte Leistung oder Teilleistungen durch Subunternehmer erbringen zu lassen.

Laut § 9 des Bauwerkvertrages hat der Auftragnehmer gegenüber den im Rahmen der zu erbringenden Leistungen von ihm beauftragten Dritten die alleinige und uneingeschränkte Weisungsbefugnis. Insbesondere hat der Auftraggeber Änderungs- und Sonderwünsche ausschließlich dem Auftragnehmer, nicht jedoch Dritten, insbesondere Subunternehmern, gegenüber zu erklären. Subunternehmer und sonstige Dritte sind ausdrücklich nicht zur Empfangnahme von an den Auftragnehmer gerichteten Erklärungen und/oder zu Zusagen gegenüber dem Auftragnehmer berechtigt.

Der mit „Vergütung des Auftragnehmers“ betitelte § 2 des Bauwerkvertrages hat auszugsweise folgenden Inhalt:

- „1. Für die nach diesem Vertrag zu erbringenden Leistungen zahlt der Auftraggeber dem Auftragnehmer einen Pauschalfixpreis gemäß Deckblatt inklusive der zur Zeit des Vertragsabschlusses gültigen gesetzlichen Mehrwertsteuer. Bei Änderungen der Mehrwertsteuer ändern sich der Pauschalfixpreis bzw. die ab Änderung der Mehrwertsteuer anfallenden Teilbeträge entsprechend.*
- 2. An den in § 2 Absatz 1 genannten Pauschalfixpreis hält sich der Auftragnehmer für die Dauer von 12 Monaten ab Vertragsunterzeichnung bis zum Baubeginn gebunden.*
- 3. Wenn der Pauschalfixpreis erlischt (d.h. sofern die Baugenehmigung nicht binnen 12 Monaten nach Vertragsunterzeichnung erteilt wird), dann gelten grundsätzlich die jeweiligen Preise der zu diesem Zeitpunkt gültigen Preisliste des Auftragnehmers. Dabei ist der Auftragnehmer berechtigt, angefallene Kostensteigerungen bzw. Kostensenkungen (insbesondere Material-, Lohn- und Transportkostenänderungen) entsprechend zugrunde zu legen.*
- 4. Zusätzliche Kosten, z.B. aus Sonderwünschen, sind - ebenso wie die Prüf- und Genehmigungskosten der Baubehörde selbst - nicht im Pauschalpreis enthalten.*
- 5. Ratenplan (...).“*

In der Beilage 5 „Sonstige Vereinbarungen“ befindet sich der Vermerk: „gemeinsame Technik, Betontreppen lt Plan: Maisonette ca 80 qm, lt Pläne im Anhang.“

1.5. Am 4. November 2019 unterfertigte Herr ***ME2*** ein mit „Vertragsanbot Kauf“ betitelttes Schreiben betreffen ein wie folgt beschriebenes Objekt:

*„Baugrund bestehend aus einem Teil des neugebildeten Teilstücks 1 der Parzelle ***234***, derzeit ***Adr***, gemäß Lageplan von Architekt ***K*** vom 18.9.2019 mit einem Gesamtausmaß von ca. 94m², mit der Objektadresse ***Adr***.“* Als Kaufpreis für das beschriebene Objekt wird in dem Schreiben ein Betrag von 25.000,00 Euro angeführt. Nach dem Inhalt des Schreibens wurde das Angebot unter folgenden „Bedingungen“ gestellt: *„Möglichkeit der Bebauung mit einer Dachgeschosswohnung mit mindestens 53m² im Eckreihenaus 1, wobei der Käufer diese mit gesondertem Bauwerkvertrag von ***Marke1*** zu einem Kaufpreis von 128.000,00 Euro sowie sonstiger Kosten gemäß beiliegender Kostenaufstellung kaufen. Auf dem kaufgegenständlichen Grundstück werden 2 Wohnungen in einem Eckreihenaus und 2 Reihenhäuser sowie ein Einfamilienhaus errichtet. Die Käufer verpflichten sich, einer Unterschreitung der Mindestabstände gemäß dem Bebauungsgrundlagengesetz zuzustimmen, damit auf der derzeitigen Parzelle ***234*** 3 Reihenhäuser und ein Einfamilienhaus mit 2 Wohnungen errichtet werden können.“*

1.6. Am 8. November 2019 unterfertigte Herr ***ME2*** einen „Bauwerkvertrag für ein ausgebautes Haus gemäß Bau- und Leistungsbeschreibung“ mit der ***a*** GmbH als Auftragnehmerin. Die Unterfertigung durch Herrn ***PF*** als „Vermittler“ erfolgte ebenfalls am 8. November 2019. Laut der Beschreibung des Bauvorhabens auf den ersten beiden Seiten des Bauwerkvertrages iVm § 1 des Bauwerkvertrages ist Vertragsgegenstand die Errichtung eines Massivhauses „***Muster***“ der Marke „***Marke1***“ am Bauort „***Adr***“ im Bezirk ***SU*** Umgebung sowie die örtliche Bauleitung hierfür. Unter der Angabe des Bauortes wird wie folgt festgehalten: „Soweit der/die Auftraggeber/in das Baugrundstück noch nicht erworben haben, ist die Bauadresse Innerhalb des angegebenen Bezirk (sic!) unverbindlich.“ Für die nach diesem Vertrag von der ***a*** GmbH zu erbringenden Leistungen wurde ein pauschaler Fixpreis bzw „Pauschalfixpreis“ von 128.000,00 Euro inklusive 20% MwSt vereinbart. Laut § 11 des Bauwerkvertrages hat jede Partei das Recht zur Kündigung dieses Vertrages, wobei dieses Recht bis zum Zeitpunkt der Einreichplanübergabe durch schriftliche Erklärung gegenüber dem Vertragspartner ausgeübt werden kann und der kündigende Vertragspartner zur Zahlung eines pauschalen Schadenersatzes in Höhe von 10% des zur Zeit der Kündigung vereinbarten Netto-Gesamtpreises (ohne Mehrwertsteuer) verpflichtet ist. Im Weiteren bleibe es vorbehalten, einen über den pauschalen Schadenersatz hinausgehenden gesetzlichen Anspruch, insbesondere Vergütungsansprüche für bereits erbrachte Leistungen, geltend zu machen. Laut § 12 Abs 1 des Bauwerkvertrages bedürfen *„Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages (...) zu Ihrer Gültigkeit der Schriftform. Dies gilt auch für ein Abgehen vom Schriftformerfordernis. Mündliche Nebenabreden wurden nicht getroffen.“*

In der Beilage 5 „Sonstige Vereinbarungen“ befindet sich der Vermerk: „gemeinsame Technik, Betontreppen lt Plan: [...] 53 qm DG, lt. Pläne im Anhang.“

1.7. Am 28. Februar 2020 unterfertigten Herr ***V1*** und Frau ***V2*** als Verkäufer und die beschwerdeführende Partei mit seiner Gattin als Käufer eine Kaufvertragsurkunde. Kaufgegenstand sind dem Inhalt des Kaufvertrags zufolge ideelle 198/322-Anteile am unbebauten Grundstück GST-NR ***2***, zum damaligen Zeitpunkt inne liegend in der EZ ***1***, BG ***G***, im Ausmaß von 273 m² und ein ideeller Anteil von ¼ am unbebauten Grundstück GST-NR ***5***, zum damaligen Zeitpunkt inne liegend in der EZ ***1***, BG ***G***, im Ausmaß von 8 m².

Gemäß Punkt III des Kaufvertrages beträgt der Kaufpreis für den gesamten oben beschriebenen Kaufgegenstand 48.000,00 Euro.

Unter dem mit „Zustimmung zur geplanten Bebauung der Nachbargrundstücke und zur geplanten Nutzung des Kaufgegenstandes“ betitelten Punkt IX. des Kaufvertrages wird wie folgt ausgeführt: *„Den Käufern ist bekannt, dass die Verkäufer auch die übrigen, sich aus der Vermessungsurkunde des DI ***WM***, Ingenieurkonsulent für Vermessungswesen, GZ 5652A, ergebenden Grundstücke verkaufen, dass diese Grundstücke bebaut werden und dass die Abstände der geplanten Bauten teilweise die Mindestabstände gemäß dem Bebauungsgrundlagengesetz unterschreiten. Den Käufern ist die geplante Bebauung der genannten Grundstücke gemäß dem beiliegenden Plan der Architekten DI ***M*** / DI ***K*** vom 23.1.2020, welcher als Beilage ./A einen integrierten Vertragsbestandteil bildet, bekannt und erklären sich die Käufer ausdrücklich mit dieser Bebauung einverstanden und sämtliche erforderlichen verbücherungsfähigen Dienstbarkeitsverträge abzuschließen. Weiters erklären die Käufer ihr Einverständnis zur allfälligen Unterschreitung von Mindestabständen im Zusammenhang mit der Errichtung einer Wärmepumpe und sämtlichen damit zusammenhängenden technischen Einrichtungen. Sollte im Zuge der Bebauung der genannten Grundstücke die Zustimmung der Käufer zur Unterschreitung der Mindestabstände erforderlich sein, so verpflichten sich die Käufer, sämtliche dafür erforderlichen Erklärungen in der jeweils erforderlichen Form abzugeben. Die Käufer verpflichten sich auch, diese Verpflichtungen auf ihre Rechtsnachfolger zu überbinden. Die Käufer verpflichten sich, zum Zwecke der Bebauung der genannten Grundstücke in einem Zeitraum von längstens zwei Jahren ab Abschluss dieses Vertrages den Eigentümern der genannten Grundstücke sowie deren bauausführenden Personen das Lagern von Baumaschinen und Baumaterialien auf dem Kaufgegenstand, die Positionierung von Baukränen auf dem Kaufgegenstand und das Betreten und Befahren des Kaufgegenstandes durch die Eigentümer der genannten Grundstücke sowie deren bauausführenden Personen zu gestatten. Weiters verpflichten sich die Käufer, den Hausanschluss an das öffentliche Leitungsnetz nach Vorgabe der Behörden gemeinsam mit den Eigentümern der genannten Grundstücke auszuschreiben und zu beauftragen.“*

1.8. Am selben Tag (somit am 20. Februar 2020) unterfertigten die beschwerdeführende Partei, seine Gattin sowie Herr ***ME2***, der ebenfalls mit Kaufvertrag vom 20. Februar 2020 von

V1 und ***V2*** ideelle Anteile am unbebauten Grundstück NR ***2***, inne liegend in der EZ ***1*** sowie ideelle Anteile am unbebauten Grundstück NR ***5***, inne liegend in der EZ ***1***, erworben hat, eine Vereinbarung mit nachstehendem – auszugsweise wiedergegebenem – Inhalt: „Die Vertragsparteien haben von ***V1*** und ***V2*** ideelle Anteile am unbebauten Grundstück GST-NR ***2***, derzeit inne liegend in der EZ ***1***, BG ***G***, im Ausmaß von 274 m² erworben und werden auf dieser Liegenschaft entsprechend dem beiliegenden vorläufigen Nutzwertgutachten der Architekten DI ***M*** und DI ***K*** vom 23.1.2020 ein Gebäude mit zwei Wohnungen und vier PKW-Stellplätzen im Freien errichten. In weiterer Folge werden die Vertragsparteien an dieser Liegenschaft Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes begründen, wobei folgende Vertragsparteien folgende Wohnungseigentumsobjekte zugewiesen werden:

- ***Bf*** und ***ME1***: Wohnung Top 1, PKW-Stellplätze Top 5 und 6

- ***ME2***: Wohnung Top 2, PKW Stellplätze Top 3 und 4

Die Vertragsparteien verpflichten sich jeweils, den übrigen Vertragsparteien unentgeltlich das Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes einzuräumen und alle zur Begründung des Wohnungseigentums notwendigen Urkunden fristgerecht und in erforderlicher Form zu unterfertigen sowie sämtliche gegebenenfalls erforderlichen Leitungsrechts Dienstbarkeiten einzuräumen.[...]“

1.9. Im Vergleich zu den dem Bauwerkvertrag vom 26. September 2019 beigelegten Plänen wurden im Wesentlichen am gesamten Haus laut Beschwerdevorbringen folgende Änderungen vorgenommen:

- verbaute Fläche um 2,94 m² größer
- 1 Carport neu
- 1 Gartengerätehaus neu
- EG: Fenster in der Küche entfallen, zusätzlicher Technikraum auf Westseite
- DG: Fenster im Kinderzimmer vergrößert von 100/130 auf 120/130 zwei Dachgaupen mit jeweils 2 Fenstern (Nordseite und Südseite) neu

1.10. Am 17. Juli 2020 wurden von der beschwerdeführenden Partei und seiner Gattin laut der von diesen unterfertigten aktenkundigen Übernahmebestätigung die Einreichpläne für das ***Marke1*** ***Muster*** in ***Adr*** übernommen.

1.11. Im gegenständlichen Fall hat die beschwerdeführende Partei bereits mehrere Monate vor dem schriftlichen Vertragsabschluss über den Erwerb von ideellen Miteigentumsanteilen an der betreffenden Liegenschaft das von ihr gewünschte Objekt – ein Massivhaus vom Typ „***Muster***“ der Marke „***Marke1***“ bzw einen räumlich abgegrenzten Anteil an diesem Gebäude (Gartenmaisonettewohnung) – ausgewählt und den Auftrag zur Errichtung des Objektes um einen Fixpreis erteilt. Die Absicht der beschwerdeführenden Partei war somit darauf gerichtet, einen Gebäudeanteil samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum, auch wenn das betreffende Gebäude noch nicht gebaut war, zu erwerben. Zur Verwirklichung

dieser Absicht unterfertigte die beschwerdeführende Partei an ein und demselben Tag (28. Februar 2020) den Kaufvertrag über die Liegenschaftsanteile und eine Vereinbarung mit den übrigen Erwerbern von ideellen Miteigentumsanteilen an der betreffenden Liegenschaft, in der sich alle Vertragsparteien unter Bezugnahme auf die der Vereinbarung beigelegten Pläne zur Begründung und wechselseitigen Einräumung von Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes an dieser Liegenschaft verpflichteten, während die Werkverträge über die Errichtung des Gebäudes von den Erwerbern bereits mehrere Monate zuvor abgeschlossen worden waren (am 26. September 2019 von der beschwerdeführenden Partei und seiner Gattin und am 8. November 2019 von Herrn ***ME2***). Damit stand die Absicht der Erwerber, ein der detaillierten Planung entsprechend bebautes Grundstück zu erwerben, bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaftsanteile fest und konnten die Erwerber auf Grund der Vertragslage kein unbebautes Grundstück erwerben. Gegenstand des Kaufes war nach dem Willen der beschwerdeführenden Partei neben dem Grundstücksanteil somit auch der Gebäudeanteil samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum.

1.12. Der Auftrag zur Errichtung des Objektes erfolgte bereits vor Entstehung der Miteigentümergeinschaft im Wege inhaltsgleicher Einzelerklärungen der zukünftigen Miteigentümer und lag der Auftragserteilung somit kein dahingehender Beschluss der Miteigentümergeinschaft zugrunde.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Soweit eine Bezugnahme auf konkrete Unterlagen erfolgt, beruhen die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf den jeweils zitierten aktenkundigen Unterlagen, insbesondere auf den aktenkundigen Vertragsdokumenten.

Die Feststellungen bei Punkt 1.2. und bei Punkt 1.3. beruhen auf dem aktenkundigen Exposee der Dr. ***HI*** GmbH und dem aktenkundigen E-Mail vom 16. April 2024. Diese Feststellungen wurden den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vom Bundesfinanzgericht im Rahmen einer schriftlichen Darstellung des auf der Grundlage der bis dahin erfolgten Beweisaufnahmen und der aktenkundigen Unterlagen vorläufig festgestellten Sachverhalts vorgehalten und wurde diesen von den Parteien nicht entgegengetreten.

Die Feststellungen bei Punkt 1.11. beruhen auf den jeweiligen aktenkundigen Vertragsdokumenten und dem von der beschwerdeführenden Partei unterfertigten

Vertragsanbot sowie den jeweils diesen Dokumenten beiliegenden Plänen. Die Feststellungen betreffend den Willen bzw die Absicht der beschwerdeführenden Partei – insbesondere die Absicht, nicht nur einen Anteil an einem unbebauten Grundstück, sondern einen Gebäudeanteil samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum zu erwerben – beruhen dabei insbesondere auf folgenden nach außen in Erscheinung getretenen Umständen:

- Die Bewerbung des betreffenden Grundstücks durch die Dr. ***HI*** GmbH erfolgte als Bauprojekt und ist die Geschäftsanbahnung mit der beschwerdeführenden Partei auf der Grundlage dieser Bewerbung erfolgt;
- Die beschwerdeführende Partei hatte der ***a*** GmbH bereits vor dem Zustandekommen des Kaufvertrages über die Liegenschaftsanteile den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes erteilt;
- Bereits in dem von der beschwerdeführenden Partei unterfertigten Angebotsformular betreffend den Kauf der Liegenschaftsanteile erklärte die beschwerdeführende Partei, die von ihr gewünschte Wohnung „mit gesondertem Bauwerkvertrag von ***Marke1*** zu einem Kaufpreis von 180.000 € sowie sonstiger Kosten gemäß beiliegender Kostenaufstellung [zu kaufen“;
- Die beschwerdeführende Partei und die übrigen Miteigentümer unterfertigten am selben Tag, an dem von diesen auch die Kaufverträge über die Liegenschaftsanteile abgeschlossen wurden, auch eine Vereinbarung betreffend die Begründung von Wohnungseigentum, der detaillierte Baupläne beilagen und waren diese Pläne vom Architekten bereits am 23. Jänner 2020 – somit im Vorfeld des Vertragsabschlusses – fertiggestellt worden.

Die Feststellungen bei Punkt 1.12 zum zeitlichen Ablauf (insbesondere betreffend die Erteilung des Auftrages zur Gebäudeerrichtung) beruhen auf den jeweiligen aktenkundigen Vertragsurkunden und den in diesen ausgewiesenen Datumsangaben. Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang sinngemäß vorbringt, dass eine Auftragserteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zeitlich erst nach Erlangung des Miteigentums am Grundstück durch die Miteigentümergeinschaft erfolgt sei, da die Bauwerksverträge erst mit Übernahme der Einreichpläne verbindlich geworden seien, ist dem wie folgt zu entgegnen: Zwar wurde in den von den späteren Miteigentümern mit der ***a*** GmbH abgeschlossenen Bauwerkverträgen jeweils ein (beiderseitiges) Kündigungsrecht vereinbart (siehe ebendort § 11); allerdings ist der kündigende Vertragspartner zur Zahlung eines pauschalen Schadenersatzes in Höhe von 10% des zur Zeit der Kündigung vereinbarten Netto-Gesamtpreises (ohne Mehrwertsteuer) verpflichtet. Weiters bleibe es dieser Regelung zufolge vorbehalten, einen über den pauschalen Schadenersatz hinausgehenden gesetzlichen Anspruch, insbesondere Vergütungsansprüche für bereits erbrachte Leistungen, geltend zu machen. Hätten die Erwerber die mit der ***a*** GmbH abgeschlossenen Bauwerkverträge kündigen wollen, wären sie in Summe somit jedenfalls zur Zahlung eines pauschalen

Schadenersatzes iHv 25.666,067 Euro (die beschwerdeführende Partei und seine Gattin zur Zahlung eines Betrages von 15.000,00 Euro) verpflichtet gewesen. Dieser Betrag kann entgegen dem Beschwerdevorbringen weder absolut gesehen, noch in Relation zum Gesamtkaufpreis als derart wirtschaftlich unbedeutend abgetan werden, dass eine Bindung der Vertragsparteien faktisch nicht gegeben wäre. Hinzukommt, dass die Nichtausübung des Kündigungsrechts auch dann nicht unter Rückgriff auf die in § 21 BAO normierte wirtschaftliche Betrachtungsweise in eine erstmalige Auftragserteilung (durch die Miteigentümergeinschaft) umgedeutet werden könnte, wenn – wie von der beschwerdeführenden Partei behauptet – dem Auftragnehmer von der Miteigentümergeinschaft mündlich bekannt gegeben worden wäre, dass die Miteigentümer übereingekommen seien, das Kündigungsrecht nicht auszuüben. Darf doch eine nach der Maßgabe des § 21 BAO vorzunehmende Beurteilung des Sachverhaltes nicht dazu führen, dass ein fiktiver Sachverhalt der Besteuerung unterworfen wird, denn die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat zum Ziel, die tatsächlich verwirklichten Sachverhalte zu besteuern (vgl zB VwGH 17.10.2001, 2001/13/0009; 29.04.2010, 2005/15/0057). Der steuerrechtlichen Beurteilung kann somit nicht unter Rückgriff auf § 21 BAO anstelle des tatsächlich verwirklichten Sachverhaltes (Auftragserteilung im Wege inhaltsgleicher Einzelerklärungen der zukünftigen Miteigentümer) ein davon abweichender fiktiver Vorgang (erstmalige Auftragserteilung durch die Miteigentümergeinschaft) zugrunde gelegt werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 201 Abs 1 BAO lautet: „Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.“

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 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Nach § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder 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.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt unter anderem ein Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer, soweit er sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

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

Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist 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 Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll, wobei dies nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein muss. 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 (VwGH 24.02.2005, 2004/16/0210, mwN).

Unter Zugrundelegung der unter Punkt II.1. dieses Erkenntnisses wiedergegebenen Tatsachenfeststellungen war im beschwerdegegenständlichen Fall Gegenstand des Kaufes neben dem Grundstücksanteil auch der Gebäudeanteil samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum und ist somit von der besagten finalen Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb auszugehen. Dass das vorliegende Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltet wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) zu ermitteln ist (VwGH 18.12.1995, 93/16/0072; 26.3.1992, 90/16/0211). Nicht von entscheidender Bedeutung ist dabei unter anderem auch der Umstand, dass in den Vertragsurkunden Kaufvertrag/Bauwerkvertrag aufeinander kein Bezug genommen wurde und die Verträge laut Beschwerdevorbringen „in ihrem Bestand nicht voneinander abhängig“ seien, weil der Erwerb des Gebäudeanteils und der Erwerb des Grundstücksanteiles

in einem derart engen sachlichen Zusammenhang standen, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben ist. Besonders verdeutlicht wird dies im Beschwerdefall durch den Umstand, dass die beschwerdeführende Partei – ebenso wie die übrigen Erwerber – den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes bereits vor der Errichtung der Urkunde über den Erwerb der Grundstücksanteile erteilt hat (vgl dazu zB auch VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437).

Umfasst der Kauf aber sowohl den Grundstücks- als auch den Gebäudeanteil, dann sind die vereinbarten Fixkosten in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen und ist der Beschwerde schon aus diesem Grund ein Erfolg versagt (vgl zB auch VwGH 28.4.1994, 93/16/0122).

Soweit die beschwerdeführende Partei die Ansicht vertritt, sie sei als Bauherr anzusehen, ist weiters folgendes festzuhalten:

Der Erwerber einer Liegenschaft ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, das Baurisiko zu tragen hat und das finanzielle Risiko tragen muss, dh dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl die bei *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band II: Grunderwerbsteuer zu § 5 GrEStG 1987 Rz 90 zitierte Judikatur).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, der zur Erreichung der Bauherreneigenschaft führende Auftrag zur Errichtung des Objektes nur von der Miteigentümergeinschaft erteilt werden, wofür als Voraussetzung die von vornherein erfolgte Fassung eines gemeinsam darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211; 27.1.1999, 96/16/0142; 28.9.2000, 99/16/0519). Es kann nämlich nur die Gesamtheit aller Miteigentümer rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. Von einer solchen Miteigentümergeinschaft kann dabei erst gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist, können diese auch nicht als Bauherren handeln (VwGH 27.1.1999, 96/16/0142; 28.9.2000, 99/16/0519). Inhaltsgleiche Einzelerklärungen der späteren Miteigentümer können den erforderlichen gemeinsamen, auf die Errichtung des Bauwerkes gehenden Beschluss der Miteigentümergeinschaft nicht ersetzen (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211; 14.12.1994, 94/16/0084, mwN). Dies gilt unabhängig davon, ob der Auftrag zur Errichtung ein Wohnhaus, ein Doppelhaus, eine Reihenhausanlage oder Zweifamilienhäuser betrifft (vgl VwGH 21.2.1996, 93/16/0052).

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag ein solcher Beschluss der Miteigentümergeinschaft nicht vor. Die Planung und die Vereinbarung der Übergabe des Gebäudes zu einem Fixpreis erfolgten noch vor dem Erwerb der Miteigentumsanteile und somit auch noch vor der Bildung

einer Miteigentumsgemeinschaft, die einen solchen Beschluss überhaupt fassen hätte können. Wenn auch die späteren Miteigentümer an der Erarbeitung des Gesamtkonzepts bereits eingebunden waren – beim Erwerbsvorgang ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, das erworben werden soll und die Erwerber konnten auf Grund der Vertragslage kein unbebautes Grundstück erwerben, sondern die Miteigentumsanteile nur mehr unter Erfüllung der getroffenen Vereinbarung über die Gebäudeerrichtung erlangen. Schon allein auf Grund dieser Sachlage sind die Baukosten in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen (vgl zB VwGH 28.9.2000, 99/16/0519).

Die Tatsache, dass die beschwerdeführende Partei den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes bereits vor der Errichtung der Urkunde über den Erwerb des Grundstücksanteils erteilt hat, ist erst im Zuge der nach der erfolgten Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchgeführten Ermittlungen durch die belangte Behörde hervorgekommen. Dabei handelt es sich nach der Rsp des VwGH um ein wesentliches Indiz dafür, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges iSd § 1 GrEStG 1987 ein bebautes Grundstück war (vgl VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437), das in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens dazu geeignet war, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen und erwies sich die erfolgte Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer – wie aus obigen Ausführungen hervorgeht – als unrichtig. Da die Auswirkungen nicht geringfügig waren, war es daher geboten, die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO festzusetzen.

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.

Soweit im gegenständlichen Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Soweit im gegenständlichen Beschwerdefall für die rechtliche Beurteilung maßgebende Tatfragen zu klären waren, ist darauf hinzuweisen, dass eine in einem Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG aufwirft (vgl zB VwGH 19.5.2022, Ra 2022/16/0007, mwN). Es ist daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 21. Mai 2024