

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des Herrn BF, \*\*gasse, PLZ, über die Beschwerde vom 12.04.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 04.04.2016, ErfNr.\*\*\* betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit 3,5% der Gegenleistung in Höhe von € 269.091,00, somit mit einem Abgabenbetrag von **€ 9.418,19**.

Das darüber hinausgehende Beschwerdebegehren wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensablauf

#### 1. Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer

Am 17.10.2012 führte der Rechtsanwalt RA über FINANZONLINE zu ErfNr.\*\*\* eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für einen zwischen der VERKÄUFERIN als Veräußerer und Herrn BF (der nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Bf.) als Erwerber abgeschlossenen Kaufvertrag vom 9.10.2012 durch. Dabei wurde als Bemessungsgrundlage ein Kaufpreis iHv € 96.423,00 erklärt und so durch Anwendung eines Steuersatzes von 3,5% die Grunderwerbsteuer mit € 3.374,79 berechnet.

Die Bekanntgabe des selbstberechnenden Abgabenbetrages an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) erfolgte am 2.11.2012.

#### 2. Ermittlungen des Finanzamtes

Bei einer im ersten Quartal 2014 routinemäßigen Überprüfung der von RA .. durchgeföhrten Selbstberechnungen durch die Außenprüfung des Finanzamtes wurde ua. der oben angeführte Erwerbsvorgang überprüft. Dabei tätigte das FA am 10.2.2014 eine Grundbuchsabfrage zu EZ\*\* Grundbuch \*\*\* und nahm Einsicht in den unter Tz\*\*\* in der Urkundensammlung befindlichen Kaufvertrag vom 9.10.2012. Dadurch

gelangte dem FA zur Kenntnis, dass Gegenstand des Kaufvertrages vom 09.10.2012 zwischen der VERKÄUFERIN und dem Bf. und seiner Ehegattin EHEGATTIN 230/501 Miteigentumsanteile (je Erwerber 115/501 Anteile) waren, an denen Wohnungseigentum mit Haus Nr. 1 begründet werden soll.

Mit Vorhalt vom 25. März 2014 richtete das FA folgende Fragen an den Bf. und dessen Ehegattin:

- „1) Wie haben Sie als Erwerber von diesem Projekt erfahren (Prospekt, Bautafel, Zeitungsanzeige, Internet, Blaue Lagune etc.)
- 2) Gab es Prospekte und sonstige Unterlagen (Angebotsmappen, Baubeschreibungen, Werkverträge u. dergleichen) zu diesem Projekt? wenn ja — bitte um Vorlage
- 3) Was wollten Sie erwerben?
- 4) Zu wem hatten Sie den ersten Kontakt betreffend Ihres Erwerbsvorganges (Name, Firma, Funktion dieser Person)?
- 5) Wer hat das Projekt gestartet?
- 6) Was wurde Ihnen angeboten?
- 7) Wie war der weitere Ablauf Ihres Erwerbsvorganges?,
- 8) Wer hat den Auftrag zu Planung bzw. zur Errichtung des Gebäudes erteilt?
- 9) Wer waren die bauausführenden Unternehmen?
- 10) Welchen Einfluss konnten Sie als Erwerber auf das gesamte Projekt geltend machen?
- 11) Waren Sie als Erwerber den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt Oder verpflichtet — bitte um Vorlage der diesbezüglichen Werkverträge
- 12) Mussten bestimmte Bauvorhaben — z.B. Keller oder Rohbau oder ganzes Haus — von bestimmten vorgegebenen bauausführenden Unternehmen (z. B. \*\*-Haus) durchgeführt werden (bitte um Vorlage diesbezüglicher Unterlagen, Verträge, Rechnungen und dergleichen)
- 13) War der Erwerb der Liegenschaft auch ohne Bauauftrag möglich?
- 14) Wurde für die Errichtung des Hauses ein Fixpreis vereinbart?
- 15) Wer hat um Baubewilligung angesucht? Wem wurde die Baugenehmigung erteilt?
- 16) Bitte Kopie der ersten Seite des Bauplanes (Frontseite mit „Bauwerber, Bauführer, Grundeigentümer, Einreichdatum usw.“) nachreichen.
- 17) Momentaner Bauzustand? — was fehlt noch?
- 18) Wie haben Sie die Miteigentümer (X) kennengelernt? Wann?
- 19) Haben Sie mit den Miteigentümern einen auf die Planung und Errichtung des Gebäudes abzielenden Beschluss gefasst? -Wenn ja „ bitte um Vorlage dieses Beschlusses sowie div. Unterlagen.“

Die Fragen wurden mit Schreiben vom 15.6.2015 unter Anschluss der genannten Anlagen wie nachstehend beantwortet:

„1.) Wir haben von dem Projekt über das Internet erfahren über eines der verschiedenen Portale wie z.B. \*\*\*\*\*, bei denen sowohl Grundstücke als auch Häuser oder Wohnungen zum Verkauf angeboten werden;

2.) Ja, es gab ein Exposé. Dieses finden Sie im Anhang Nr. 1;

3.) Wir hatten vor ein Grundstück zu erwerben oder ein Grundstück mit Haus oder ein Haus auf Pachtgrund;

4.) Der Erstkontakt war mit Herrn A, Projektleitung und Planung, Fa. BF (\*\* Haus), ...

5.) Das Projekt wurde durch Fa. BF (\*\* Haus) gestartet.

6.) Siehe Antwort zu Frage 2.). und Anhang Nr. 1;

7.) Nach Erhalt des Exposés fand im Sommer 2012 ein erstes persönliches Beratungsgespräch mit Herrn A der Firma \*\* Haus statt. Im weiteren Verlauf wurden weitere Angebote gemäß unserer Änderungswünsche erstellt;

8.) Dies war die Firma \*\* Haus;

9.) Darüber haben wir nur begrenzt Kenntnis, da die Fa. \*\* Haus vor belagsfertiger Übergabe des Hauses an uns die bauausführenden Unternehmen beauftragt, koordiniert und bezahlt hat.

10.) Als Erwerber konnten wir einen erheblichen Einfluss auf das gesamte Projekt geltend machen, selbstverständlich im Rahmen der bestehenden Bauordnung. Zum Beispiel hatten wir Einfluss auf die Wohnfläche, die Anzahl der Geschosse, die Anzahl und Anordnung der Fenster, die Planung der Innenwände und der Zimmergrößen, die Planung der Leitungsführung, Position der Steckdosen und Auslässe usw.;

11.) Nein, siehe Antwort zur Frage 9.), bauausführende Unternehmen wurden durch die Fa. \*\* Haus koordiniert;

12.) Das Bauvorhaben wurde durch die Firma \*\* Haus durchgeführt. Unterlagen, Verträge etc. siehe Anhänge 1-4.;

13.) Eine Antwort auf diese Frage entzieht sich unserer Kenntnis. Wir glauben aber, dass dies ebenfalls möglich gewesen wäre. Dies könnte u.U. von der Fa. \*\* Haus erfragt und bestätigt werden.

14.) Es wurde laut „Planungs- und Hausbauauftrag“ ein Gesamtpreis vereinbart - siehe Anhang Nr. 2. Dieser Gesamtpreis verstand sich allerdings nicht als Fixpreis, da die Kombination aus § 3.2.2 und § 9.1 eine sinngemäße Änderung der Ausführungen erlaubte und somit auch eine Änderung des Gesamtpreises des Hausbauprojekts. Dies war auch tatsächlich der Fall und resultierte in einer reduzierten Abschlusszahlung an die Fa. \*\* Haus;

15.) Das Haus wurde im belagsfertigen Zustand durch \*\* Haus übergeben und danach größtenteils in Eigenregie und mittels Auftragsvergabe an andere bauausführende Unternehmen (nicht \*\* Haus) fertig gestellt. Die Fertigstellungsanzeige datiert auf den 07.10.2013. Das Haus ist nun bis auf den Keller fertiggestellt und wird seit Dezember 2013 von uns bewohnt. Der Keller befindet sich weiterhin im Rohzustand;

16.) Ursprünglich galt unser Interesse einem zweigeschossigen Pultdachhaus laut Exposé der Fa. \*\* Haus (siehe Anhang 1). In der weiteren Feinplanung und nach Einholung von Finanzierungsangeboten von in Österreich ansässigen Kreditinstituten ergab sich in weiterer Folge, dass der Finanzierungsrahmen höher sein würde als wir es ursprünglich angenommen hatten. Als Konsequenz hieraus, wurde in einem der zahlreichen persönlichen Gespräche mit Herrn A der Fa. \*\* Haus, schließlich die Möglichkeit eines dreigeschossigen Hauses besprochen. Dieser mündete in das auf 22.08.2012 datierte Auftragsangebot, siehe Anhang Nr. 3. Obwohl die Umsetzung weiterer Änderungs- und Ausstattungswünsche auch durch andere bauausführende Unternehmen möglich gewesen wäre, entschieden wir uns, im weiteren Verlauf deren Umsetzung der Einfachheit halber ebenfalls auf die Firma \*\* Haus zu übertragen. Nach weiteren Beratungen und Verhandlungen mit der Firma \*\* Haus kam es am 05.10.2012 zur Übermittlung des abschließenden Auftragsangebot, siehe Anhang Nr. 4, welches schließlich Grundlage für den „Planungs- und Hausbauauftrag“ vom 07.10.2012 wurde;

17.) Siehe Anhang Nr. 2;

18.) Wir haben keine „Auftragsbestätigung“ erhalten;

19.) Daran können wir uns nicht mehr genau erinnern. Ein zufälliges erstes Treffen müsste im Spätherbst 2013 stattgefunden haben;

20.) Ein solcher Beschluss wurde nicht gefasst.“

### **3. Grunderwerbsteuerbescheid**

Mit als "Grunderwerbsteuerbescheid – Festsetzung gemäß § 201 BAO" übertitelten Bescheid vom 4. April 2016 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bf. Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 9. Oktober 2012 iHv € 9.575,39 (3,5 % der Gegenleistung von € 273.582,50) fest. Bei Ermittlung der Gegenleistung wurde dem Kaufpreis iHv € 96.422,50 „sonstige Leistungen“ iHv € 177.160,00 hinzugerechnet.

Die Bescheidbegründung lautet wie folgt:

„Die (weitere) Begründung ergeht gesondert.

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

*Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.*

*Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.“*

Die gesonderte Bescheidbegründung vom 5. April 2016 enthält folgende Ausführungen:

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

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

*Lt Vorhaltbeantwortung vom 15.06.2015 wollten Sie ein Grundstück mit Haus erwerben bzw. wurde Ihnen laut Expose ein Grundstück, das mit Ihrem individuell geplanten \*\* Baumeisterhaus bebaut wird, angeboten. Da der Erwerbsvorgang auf ein Haus mit Liegenschaftsanteilen im Wohnungseigentum gerichtet war, liegt ein einheitlicher Erwerbsvorgang vor. Um den einheitlichen Erwerb sicherzustellen, wurde vorerst der Planungs- und Hausbauauftrag am 07.10.2012 unterschrieben und anschließend (09.10.2012) der grundbuchsfähige Kaufvertrag.*

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

*BMG = Gegenleistung Grundstücksanteile EUR 192.845,-- + Gegenleistung Haus EUR 354.320,-- = gesamt 547.165,--, anteilig Grund EUR 96.422,50 + Haus EUR 177.160,--= EUR 273.582,50 x 3,5 % = EUR 9.575,39 Grunderwerbsteuer“*

#### **4. Beschwerde**

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. Folgendes ein:

*„Am 15.06.2015 übermittelten wir dem Finanzamt Antworten zu einem Fragenkatalog von insgesamt 20 Fragen. In diesem Schreiben übermittelten wir dem Finanzamt ein Exposé (bezeichnet als Anhang Nr. 1) der Firma BF (\*\* Haus). Aus diesem Exposé geht hervor, dass ein der Ausführung nach einfacheres Haus, d.h. ein zweistöckiges Pultdachhaus auf*

*dem Grundstück hätte gebaut werden können, als das tatsächlich gebaute dreistöckige Haus, zu dem alle relevanten Unterlagen eingereicht wurden. Gleichzeitig wiesen wir darauf hin, dass wir als Erwerber erheblichen Einfluss auf das gesamte Projekt geltend machen, selbstverständlich im Rahmen der bestehenden Bauordnung. Zum Beispiel hatten wir Einfluss auf die Wohnfläche, die Anzahl der Geschosse, die Anzahl und Anordnung der Fenster, die Planung der Innenwände und der Zimmergrößen, die Planung der Leitungsführung, Position der Steckdosen und Auslässe usw.*

*Die Abweichungen des tatsächlich verwirklichten Vorhabens von dem ursprünglichen Exposé sind erheblich gewesen und haben dazu geführt, dass das realisierte Bauvorhaben mit dem ursprünglich angebotenen Objekt absolut nicht mehr vergleichbar ist. Damit erfüllten wir zumindest hinsichtlich der „Änderungen“ des ursprünglichen zweistöckigen Pultdachhauses auf das dreistöckige Gebäude die Bauherreneigenschaft. Bauherr ist, wer auf die Gestaltung des Objektes einen wesentlichen Einfluss nehmen kann, was wie ausgeführt der Fall war.*

*Als Folge dieser Bauherreneigenschaft, reduziert sich die Bemessungsgrundlage für die gesamte Grunderwerbssteuer auf den im Exposé genannten Kaufpreis von 497.900,00 € (bzw. jeweils 248.950,00 € anteilig entfallend auf Nr.1234 und Nr.5678). Bei Abzug der Kosten für das Grundstück, dessen Höhe unabhängig von der Art des darauf gebauten Gebäudes konstant bleibt und welche in unserem Fall 192.845,00 € (bzw. anteilig 96.422,50 €) umsatzsteuerbefreit betrugen, ergäbe sich die gesamte Bemessungsgrundlage alleine für das Gebäude von 305.055,00 € inkl. USt. (bzw. anteilig von 152.527,50 €). Da ein und derselbe Rechtsvorgang nicht zweimal besteuert werden kann d.h. durch die bereits enthaltenen 20% Umsatzsteuer und in weiterer Folge durch die geforderten 3,5% Grunderwerbssteuer, ist der Nettobetrag von 305.055,00 € als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Dieser hätte in dem genannten Fall für das Objekt im Exposé 254.212,50 € (305.055,00 €/1,2) betragen.*

*Also Konsequenz aus der teilweisen Bauherreneigenschaft und der Vermeidung eines Szenarios der Doppelbesteuerung, ist die gesamte Nachforderung auf 254.212,50 € x 3,5% = 8.897,44 EUR Grunderwerbssteuer zu reduzieren.“*

## **6. Beschwerdevorentscheidung**

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung hielt das Finanzamt den Beschwerdeausführungen Folgendes entgegen:

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

*Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen.*

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

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

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

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

Wesentlich ist, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn dem Grundstückserwerber auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt. Die Hinnahme des Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

*Ein Erwerber ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er a) auf die bauliche Gestaltung (d.h. nicht bloß auf den Innenausbau) des Hauses Einfluss nehmen kann, b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.*

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

*\*\* Massiv-Haus Lizenzpartner VERKÄUFERIN bietet auf seiner Homepage neben „Kataloghäusern“ auch „Planungshäuser“ wie folgt an:*

*„Individuelle Hausplanung, um Ihre Pläne optimal zu verwirklichen. Wir unterstützen Sie bei der Umsetzung Ihres \*\* Wunschauses, egal ob schlüsselfertiges Traumhaus oder Ausbauhaus mit Potential. Außerdem bieten wir Unterstützung bei der Ausarbeitung Ihres Finanzierungskonzeptes.*

*Das \*\* Konzept basiert auf individuelle Beratung in allen Teilbereichen. Wir zeichnen uns vor allem durch beste Baumaterialien, moderne Konzepte und termingetreue Leistungserbringung aus. Aus diesem Grund arbeiten wir mit Bauunternehmen direkt vor Ort zusammen und übernehmen alle Organisations- und Koordinationstätigkeiten. Mit höchster Flexibilität baut \*\* in bester Qualität Häuser für Individualisten. Wir garantieren speziell nach Ihren individuellen Plänen ein Wohnkonzept für mehr Wohnspaß und Lebensqualität zu entwerfen“*

*Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dass das tatsächlich in Auftrag gegebene bzw. gebaute Haus (dreistöckig) nicht mit dem Exposé (zweistöckiges Pultdachhaus) übereinstimme und daraus eine Bauherreneigenschaft abzuleiten ist, kann nicht gefolgt werden, da ein Exposé in der Immobilienwirtschaft ohnehin nur eine mögliche Projektdarstellung ist bzw. aus vermarktungstechnischen Gründen angefertigt wird, um Interesse zu wecken und Kunden „anzulocken“. Unbestritten bleibt die Tatsache, dass ein Haus lt. Planungs- und Hausbauauftrag von EUR 354.320,-- in Auftrag gegeben wurde. Eine Bemessung der Grunderwerbsteuer von einem möglichen Bebauungsvorschlag des Veräußerers (Exposé - Kaufpreis EUR 497.900,--) durchzuführen, der noch dazu nicht verwirklicht wurde, ist denkunmöglich, da die Grunderwerbsteuer bei tatsächlich stattgefundenen - und nicht bei möglichen - Rechtsgeschäften erhoben wird.*

*Soweit die Käufer eigene Planung ins Treffen führen, muss auf diverse Judikate des VwGH hingewiesen werden, in denen er einen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung auch im Falle einer Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl der Baustoffe bejaht. Weder individuelle Änderungen in der Raumaufteilung oder der Fensteranzahl bzw.*

*Fensteranordnung, die Vergrößerung des Kellers noch der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse hat der VwGH für wesentlich und ausreichend erachtet, um eine Bauherreneigenschaft zu begründen. Der in der Beschwerde angeführte Einfluss auf die Wohnfläche u. Anzahl der Geschoße, der sich zwangsläufig aufgrund der Auswahl des Hauses ergibt, und der Einfluss auf die Anzahl und Anordnung der Fenster, die Planung der Innenwände und der Zimmergrößen, die Planung der Leitungsführung, Position der Steckdosen und Auslässe begründen keine Bauherreneigenschaft, auch keine „teilweise Bauherreneigenschaft“.*

*Die Beschwerdeführer trugen auch nicht das Baurisiko, denn sie waren nur gegenüber \*\* Massiv-Haus , Lizenzpartner VERKÄUFERIN berechtigt bzw. verpflichtet und diese wiederum hat als Generalunternehmer die Ausführenden (Subunternehmer) beauftragt*

*Laut Planungs- und Hausbauauftrag wurde ein „Gesamtpreis“ (= „Fixpreis“) von EUR 354.320,-- vereinbart, somit mussten die Erwerber auch kein finanzielles Risiko tragen. Dass (selbst gesondert in Rechnung gestellte) Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist, wurde in zahlreichen VwGH-Erkenntnissen bestätigt, da zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) im Sinne des § 5 GrEStG alle Leistungen des Erwerbers zählen, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben. Eine - in der Beschwerde angeführte – daraus resultierende „Doppelbesteuerung“ ist durchaus vom Gesetzgeber gewollt.*

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

## **7. Vorlageantrag**

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht verwies der Bf. zunächst auf die Beschwerdebegründung. Ergänzend zu den am 15.06.2015 übermittelten Unterlagen (gekennzeichnet als Anhang Nr. 1-4) werde ein weiteres Dokument hinzugefügt (Anhang Nr. 5). Dieses sei in Verbindung mit dem damals unter Anhang 2 übermittelten „Planungs- und Hausbauauftrag“ mit einem Gesamtpreis von 354.320,20 EUR zu sehen und diene als Beleg dafür, dass es am 30.10.2013 zu einer Bruttogutschrift von 8.983,00 EUR aufgrund von nicht durchgeföhrten Leistungen durch \*\* Haus gekommen sei. Die Gesamtkosten des Hauses haben sich somit de facto auf 345.337,20 EUR reduziert.

Als Beweismittel wurde eine Gutschrift, ausgestellt von der VERKÄUFERIN mit der Nr. 027/13 zu Re.Nr. 265/13 vom 30.10.2013 über insgesamt € 8.983,00 angeschlossen.

## **8. Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht**

Mit Vorlagebericht vom 14. Oktober 2015 - der auch dem Bf. übermittelt wurde - legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab auszugsweise folgende Stellungnahme zu den Ausführungen des Bf. ab:

*„Den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung wird hinsichtlich der Beweiswürdigung und der rechtlichen Beurteilung gefolgt. Da die ersten Angaben nach allgemeiner Erfahrung der Wahrheit entsprechen und in der Vorhaltbeantwortung angegeben wurde, dass den Auftrag zur Planung des Hauses die Firma \*\* Haus gegeben hat und die bauausführenden Unternehmen durch diese Firma koordiniert wurden, wird späteren Angaben in der Beschwerde, es sei Einfluss auf das gesamte Projekt gegeben gewesen, nicht gefolgt. Nach Festlegung des Haustyps bzw. der Ausbaustufe wurde ein Fixpreis vereinbart. Da ein gemeinsamer Beschluss der Miteigentümergemeinschaft nicht vorliegt, ist auch aus diesem Grund die Bauherrneigenschaft der Erwerber nicht gegeben. Zur Frage der Einbeziehung der Umsatzsteuer wird auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen (Fellner, Kommentar zum GrEStG RZ 6a zu § 5 GrEStG). Die Verringerung der endgültigen Hauskosten sollte durch entsprechende Verringerung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Es wird ersucht, der Beschwerde teilweise stattzugeben.“*

## **9. Beweisaufnahme durch das BFG**

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr.\*\*\*, durch Abfragen im Firmenbuch zu FN\*\*\* und der Homepage der VERKÄUFERIN.

## **II. Sachverhalt**

Die gegenständliche Liegenschaft EZ\*\* Grundbuch \*\*\* mit der Adresse \*\*gasse wurde mit Kaufvertrag vom 13.01.2012 von der nunmehrigen Verkäuferin VERKÄUFERIN (FN\*\*\*) erworben, deren Unternehmensgegenstand Baumeister, Handelsagent und Vermittlung von Werkverträgen ist. Im Jahr 2003 hat die Verkäuferin den Teilbetrieb "##-Haus" von der BF übernommen. Auf ihrer homepage www.##-haus.at gibt die VERKÄUFERIN an, dass sie Lizenzpartner von „\*\* Massivhaus“ ist und bietet sie sog. „Kataloghäuser“ und sog. „Planungshäuser“ an. Neben der Errichtung von Häusern auf eigenen Grundstücken ihrer Kunden bietet die VERKÄUFERIN auch „Bauvorhaben“ an, dh. Grundstücke (bzw. Miteigentumsanteile) samt Errichtung eines Einfamilienhauses im Paket.

Für das gegenständliche Grundstück entwickelte die VERKÄUFERIN eine Planung für 2 Einfamilienhäuser und ersuchte sie am 22.06.2012 bei der Baubehörde unter Anschluss von detaillierten Einreichplänen um Erteilung einer Baubewilligung für die Errichtung von 2 unterkellerten, einstöckigen Einfamilienhäusern mit ausgebautem Dachgeschoß in Ziegelbauweise (bezeichnet als Haus 1 und Haus 2).

Der Bf. und seine Ehegattin wollten ein Grundstück oder ein Grundstück mit Haus oder ein Haus auf Pachtgrund erwerben. Im Sommer 2012 sind sie durch das Internetportal \*\*\*\* auf das Bauvorhaben „\*\*gasse aufmerksam geworden. Nach Erhalt ein Exposés fand im Sommer 2012 ein erstes persönliches Beratungsgespräch des Bf. und seiner Ehegattin mit Herrn A, zuständig für Projektleitung und Planung bei der VERKÄUFERIN, statt.

Im Exposé der VERKÄUFERIN wurden neben einer bildnerischen Darstellung von zweigeschossigen Pultdachhäusern folgende Eckdaten genannt:

*„Adresse: PLZ, \*\*gasse*

*Wohnfläche: ca. 112 m<sup>2</sup>*

*Nutzfläche: ca. 170 m<sup>2</sup>*

*Grundfläche: ca. 230 m<sup>2</sup>*

*Kellerfläche: ca 58 m<sup>2</sup>*

*Zimmer: 4*

*Gartenfläche: ca. 155 m<sup>2</sup>*

*Bäder: 1*

*WC: 2*

*Kaufpreis: 497.900,00 €*

*Kaufprovision: provisionsfrei für den Käufer“*

In der Detailbeschreibung finden sich ua. folgende Angaben:

*Im Projektpreis enthalten:*

*- Ihr \*\* - Baumeisterhaus in Belagsfertiger Ausstattung inkl. Dichtbeton-Vollkeller*

*Raumaufteilung laut Bebauungsvorschlag:*

*EG: Vorzimmer, große Wohnküche, Abstellraum und sep. WC*

*OG: Gang, 3 Zimmer, Schrankraum, Bad mit Wanne; Dusche und Doppelwaschtisch, sep. WC*

*KG: Vorraum mit Abstellfläche unter der Stiege, Technik/Hauswirtschaftsraum, 2*

*Kellerräume*

*- Das Grundstück mit 230m<sup>2</sup> Gesamtfläche (alternativ auch mit 272m<sup>2</sup> möglich)*

*- Sämtliche Anschlüsse und Zuleitungen ,*

*- Wegherstellung .*

*- Abriss Altbestand inkl. Rodung und Neupflanzung.“*

Nach Einholung von Finanzierungsangeboten wurde in einem der zahlreichen persönlichen Gespräche des Bf. und seiner Ehegattin mit Herrn A schließlich die Möglichkeit eines dreigeschossigen Hauses besprochen. Außerdem erfolgten Umplanungen hinsichtlich der Wohnfläche, der Anzahl und Anordnung der Fenster, der Innenwände und der Zimmergrößen, der Leitungsführung, Position der Steckdosen und Auslässe. Diese Umplanungen mündeten in dem mit 22.08.2012 datierten Auftragsangebot samt Baubeschreibung mit einer Gesamt-Auftragssumme inkl. 20% Umsatzsteuer iHv € 329.163,00.

Obwohl der Bf. und seine Ehegattin der Meinung waren, dass die Umsetzung weiterer Änderungs- und Ausstattungswünsche auch durch andere bauausführende Unternehmen möglich gewesen wäre, entschieden sie sich, im weiteren Verlauf deren Umsetzung der Einfachheit halber ebenfalls auf die Firma VERKÄUFERIN zu übertragen. Nach weiteren Beratungen und Verhandlungen kam es am 05.10.2012 zur Übermittlung des abschließenden Auftragsangebot samt Baubeschreibung über eine Gesamt-

Auftragssumme inkl. 20% Umsatzsteuer iHv € 351.770,00, welches schließlich Grundlage für den am 07.10.2012 von den Erwerbern unterschrieben „Planungs- und Hausbauauftrag“ zu einem Gesamtpreis iHv € 354.320,00 (inkl. USt) wurde.

Darin ist als „Auftraggeber/Verkäufer und dessen Werkunternehmern“ die VERKÄUFERIN angeführt. Im § 6 des Planungs- und Hausbauauftrages ist unter „Kündigung“ geregelt, dass ein Rücktritt vom Vertrag grundsätzlich nur gegen Bezahlung einer Stornogebühr von 10% des Kaufpreises erfolgen kann. Ausgeschlossen ist der Rücktritt bei Vorlage der rechtskräftigen Baugenehmigung und der Bankgarantie oder wenn mit dem Bau bereits begonnen wurde.

Erst 2 Tage nach Unterzeichnung des „Planungs- und Hausbauauftrag“ unterschrieben der Bf. und seine Ehegattin am 09.10.2012 den grundbuchsfähigen Kaufvertrag über den Erwerb der 230/501 Miteigentumsanteile zu einem Kaufpreis von EUR 192.845,00 von der VERKÄUFERIN .

Die vor Kaufvertragsabschluss erfolgten Umplanungen des Bf. und seiner Ehegattin betreffen Details beim Haus 1, eine gemeinsame Beschlussfassung mit den Erwerbern der restlichen Miteigentumsanteile (\*\*\*\* X), deren Anteile mit Wohnungseigentum am Haus 2 verbunden werden sollen, über die Gesamtbebauung der Liegenschaft erfolgten nicht.

Am 25.10.2012 erteilte die Baubehörde die Baubewilligung an die VERKÄUFERIN.

Am 27.11.2012 wurde der Baubehörde ein Planwechsel angezeigt, in dem nunmehr der Bf. und seine Ehegattin als Bauwerber genannt werden und die VERKÄUFERIN als Planverfasser. Die Änderungen im Auswechselplan wurden gegenüber der Baubehörde wie Folgt bekanntgegeben:

*„Höhen, bebaute Fläche und Lage des Hauses am Grundstück bleiben unverändert.*

*Liste der Änderungen:*

*Keller:*

*Notkamin um 90 ° gedreht*

*Erdgeschoß*

*Zwischenwand Vorzimmer zu Wohnküche*

*Zwischenwand AR/WC*

*Küche Südseite Fenster statt Terrassentüre*

*1. Stock*

*Zwischenwand Schlafzimmer zu Zimmer*

*Bad und WC zusammengelegt und WC-Fenster weg*

*Rechts Zimmer Südwand Fenster statt Französches Fenster*

*Dachgeschoß*

*Dachgaube an der Südseite (Erweiterung der Galerie)*

*Dementsprechend Dach-Südterrasse kleiner*

*Zwischenwand Bad zu Galerie*

*Zimmer: Westfenster weg und linke Terrassentür 1-flügel statt 2-flügel*

*Galerie: Terrassentür 1-flügel statt 2-flügel und zweite weg (wegen Gaube)“*

Vor belagsfertiger Übergabe des Hauses an den Bf. und seine Ehegattin wurden die bauausführenden Unternehmen von der Verkäuferin beauftragt, koordiniert und bezahlt und waren die Erwerber gegenüber den bauausführenden Unternehmen nicht unmittelbar berechtigt.

Das Haus wurde den Käufern im belagsfertigen Zustand durch die Verkäuferin übergeben und danach größtenteils in Eigenregie und mittels Auftragsvergabe an andere bauausführende Unternehmen (nicht VERKÄUFERIN) fertig gestellt.

Die Fertigstellungsanzeige an die Baubehörde erfolgte am 07.10.2013.

Nach erfolgter Endabrechnung erhielten der Bf. und seine Ehegattin am 30.10.2013 eine Gutschrift über € 8.983,00 (inkl. USt) von der VERKÄUFERIN, da einige ursprünglich vereinbarte Leistungen von der Verkäuferin nicht durchgeführt wurden. Dadurch reduzierte sich der an die Verkäuferin für die Gebäudeerrichtung zu zahlende Betrag von € 354.320,00 auf € 345.337,00.

### **III. Beweiswürdigung**

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die Ausführungen des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 15.06.2015 sowie seinen Schriftsätzen im Beschwerdeverfahren und stehen diese im Einklang mit den eingesehenen Unterlagen.

### **IV. Rechtslage und Erwägungen**

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

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

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

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

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

1. bei einem Kauf

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

Gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung

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

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

Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird in § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. ua VwGH 15.04.1993, 93/16/0056).

Für die 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. ua. VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246).

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

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

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

Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Gegenstand ist das Grundstück in 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. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II (Grunderwerbsteuer), § 1, Rz 117b und 118).

Ein Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen. Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ

vorliegen (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

Die Bauherrneigenschaft der Erwerber von Miteigentumsanteilen ist u.a. auch dann zu verneinen, wenn die Erwerber von vorneherein 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).

Zum Einwand der Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer wird auf Fellner, Kommentar für Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 6a und dort referierte höchstgerichtliche Rechtsprechung verwiesen, wonach die Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Grunderwerbsteuermessungsgrundlage nicht gegen Art 33 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388 EWG (6. MWSt-RL) verstöße. Keine Vorschrift des Gemeinschaftsrechts hindert einen Mitgliedstaat daran, einen gemäß der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrsteuern zu belegen, sofern diese Steuern nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben. Die Grunderwerbsteuer weist nicht das Merkmal der allgemeinen Geltung einer Mehrwertsteuer auf. Es handelt sich nämlich um eine Steuer, die nur dann erhoben wird, wenn eine unbewegliche Sache in das Vermögen eines Erwerbers übergeht, und die nicht auf den dieser Sache hinzugefügten Wert, sondern auf deren Gesamtwert erhoben wird, ohne dass ein Abzug der gezahlten Steuer aufgrund eines eventuellen vorangegangenen Umsatzes möglich wäre. Die Grunderwerbsteuer weist demnach auch nicht die anderen Merkmale der Mehrwertsteuer auf (EuGH 27.11.2008, Rs C-156/08, Vollkommer). Die 6. MWSt-RL steht einer Kumulierung von Umsatz- und Grunderwerbsteuern nicht entgegen (vgl VwGH 22.3.2010, 2006/15/0140 sowie Fellner, aaO, § 1 Rz 16).

Wie sich aus dem Exposé deutlich ergibt, wurde das Grundstück (bzw. die Miteigentumsanteile) von der Verkäuferin von vorne herein mit einem zu errichtendem Einfamilienhaus angeboten und wurde vom Bf. und seiner Gattin auch ein „Gesamtpaket“ angenommen. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Liegenschaftskaufvertrages am 9.10.2012 waren der Bf. und seine Ehegattin hinsichtlich der Gebäudeerrichtung bereits faktisch und rechtlich gebunden, da sie bereits 2 Tage vorher den Auftrag für die Gebäudeerrichtung an die Verkäuferin der Liegenschaftsanteile erteilt hatten. Die Erwerber ließen sich in ein bestimmtes Bebauungskonzept einbinden, für das die Verkäuferin bereits um Baubewilligung angesucht hatte. Auch wenn es Überlegungen gab, einige Arbeiten durch andere Unternehmer ausführen zu lassen, so haben sich der Bf. letztendlich in das von der Verkäuferseite vorbereitete Konzept einbinden lassen. Die Erwerber waren im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags in ihrer Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahme gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei, weshalb Gegenstand des Erwerbsvorganges hier bereits das Grundstück im bebauten Zustand war und die Kosten für das Haus entsprechend

dem im Oktober 2012 unterzeichneten Vertragsbündel in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Der im Planungs- und Hausbauauftrag vereinbarte Preis von € 354.320,00 (inklusive USt) reduzierte sich schließlich um € 8.983,00 (inklusive USt) auf € 345.337,00 (inklusive USt). Dieser Betrag war vom Bf. und seiner Ehegattin zusätzlich zum Kaufpreis laut Kaufvertrag iHv € 192.845,00, ergibt in Summe € 538.182,00, gegenüber der Verkäuferin aufzuwenden, um die Liegenschaftsanteile samt dem Haus 1 zu erwerben. Die anteilige Gegenleistung des Bf. beträgt daher € 269.091,00 (1/2 von € 538.182,00) und ist die Grunderwerbsteuer mit einem Abgabenbetrag iHv € 9.418,19 (3,5% von € 269.091,00) festzusetzen.

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

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 (bis 1.1.2014: "des § 303 Abs. 4") die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (bis 1.1.2014 "von Amts wegen") vorliegen würden.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO aF ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

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

Erst durch das Vorhalteverfahren gelangte das FA Kenntnis darüber, dass den Erwerben die Liegenschaftsanteile samt Gebäude angeboten wurden und die Erwerber im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits den Planungs- und Hausbauauftrag an die Verkäuferin unterzeichnet hatten und erweist sich in Kenntnis dieser Umstände die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer als unrichtig.

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

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

Die Grunderwerbsteuer wurde daher vom Finanzamt zu Recht mit Bescheid festgesetzt. Lediglich die Höhe der Festsetzung war auf Grund der Gutschrift vom 30.10.2013 entsprechend zu reduzieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **V. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Wien, am 25. Oktober 2017