

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf. , über die Beschwerde vom 19.05.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 09.04.2014, StNr. xxx GVG 17 betreffend Grunderwerbsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8.5.2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### 1. Sachverhalt und Parteivorbringen

#### 1.1. Bescheid Baubewilligung vom 03.05.2011

Mit Bauansuchen vom 29.03.2011 (eingelangt am 04.04.2011) wurde von der P GmbH beim Stadtamt A. (zukünftig: Baubehörde) um Baubewilligung zur Errichtung eines Doppelwohnhauses mit Garagen (TOP 5 + TOP 6), Parz.Nr.: x u. y, KG A. angesucht. Der P GmbH wurde die Baubewilligung von der Baubehörde mit Bescheid vom 03.05.2011 erteilt.

Auszug aus dem Bescheid vom 03.05.2011:

" **Bescheid**

*I.:*

*Aufgrund des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens, insbesondere der am 28.4.2011 durchgeführten mündlichen Bauverhandlung, wird Ihnen gemäß § 35 Abs. 1 der Oö. Bauordnung 1994 (Oö. BauO 1994), LGBl. Nr. 66/1994 idF. 5/1995, 93/1995, 93/1996, 70/1998, 102/1999, 90/2001, 114/2002, 80/2005, 96/2006 u. 36/2008 die*

*Baubewilligung für ein Doppelwohnhaus mit Garagen (TOP 5 + 6) auf den Parz. x u. y KG A. entsprechend den bei der mündlichen Bauverhandlung aufgelegenen und als solchen gekennzeichneten Planunterlagen erteilt.*

*Die beiliegende Verhandlungsschrift vom 28.4.2011 bildet einen wesentlichen Bestandteil dieses Bescheides und sind für die Herstellung und Erhaltung der o.a. baulichen Anlage folgende Auflagen genau einzuhalten:*

*..."*

Am Einreichplan datiert mit 23.03.2011 ist als Bauwerber und Grundeigentümer die Firma P GmbH angeführt. Planverfasser ist die I GmbH.

## **1.2. Kaufvertrag vom 06.07.2011**

Mit Kaufvertrag vom 06.07.2011 erwarb der Bf. gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin S.P. das Grundstück Nr. y der EZ xxxx KG A. zum Gesamtkaufpreis iHv € 56.909,93.

Auszug aus dem Kaufvertrag:

### **" I. ALLGEMEINES**

*Die P GmbH ist außerbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft EZ xxxx, Grundbuch Nr. A., Bezirksgericht BG im Gesamtausmaß von 18.399 m².*

*Aufgrund der Vermessungsurkunde des Dipl. Ing. SV, W-Straße 26, PLZ L., vom 07.12.2010, xy, wird das Grundstück Nr. x untergeteilt in die Grundstücke Nr. y(Rest) und Nr. x bis y sowie y bis y.*

*Das Grundstück Nr. x wird in weiterer Folge in das öffentliche Gut abgeschrieben. Das aus der Grundstücksfläche Nr. x neu gebildete Grundstück Nr. y im unverbürgten Gesamtausmaß von 368 m² bildet den Vertragsgegenstand.*

*...*

### **III. KAUFPREIS**

*Als Kaufpreis vereinbaren die Vertragsparteien einen Pauschalpreis von € 54.832,00 Die Käufer verpflichten sich zudem, zum vereinbarten Kaufpreis die bereits von der Verkäuferin bevorschussten Geometerkosten in Höhe von € 840,00 zu bezahlen. Weiters verpflichten sich die Käufer die von der Verkäuferin bereits bevorschussten Aufschließungskosten für Anliegerbeiträge sowie Straßenanteil im Umfang von € 1.237,93 zu bezahlen.*

*Hinsichtlich der Kaufpreisberichtigung vereinbaren die Vertragsparteien folgendes:*

*Der Käufer verpflichtet sich den vereinbarten Kaufpreis von € 54.832, 00*

*zzgl. Geometerkosten € 6.340,00*

*zzgl. bevorschusste Aufschließungskosten € 1.237,93*

*sohin gesamt € 56.909,23 (in Worten: Euro  
sechshundfünzigtausendneunhundertneunkommdreihundzwanzig)*

*innen 14 Tagen ab beidseitiger Unterfertigung gegenständlichen Kaufvertrages auf das bei der Bank1 eingerichtete Treuhandkonto des Schriftverfassers Dr. Ra, Rechtsanwalt in T, Konto Nr.: Konto1, BLZ BLZ, zur Einzahlung zu bringen.*

*Der Schriftverfasser und Treuhänder, Dr. Ra, erhält von sämtlichen Vertragsparteien den unwiderruflichen Auftrag, nach grundbücherlicher Einverleibung des geldlastenfreien Eigentums der Käufer den Treuhänderlag direkt auf das noch bekannt zu gebende Konto der Verkäuferin samt zwischenzeitig angereifter Zinsen zur Anweisung zu bringen.*

...

*Für den Fall, (dass dieser Kaufvertrag nicht rechtswirksam wird oder die Einverleibung des Eigentumsrechtes der Käufer im vereinbarten Lastenstand nicht möglich sein sollte, so wird der bestellte Treuhänder einseitig unwiderruflich beauftragt, ermächtigt und angewiesen, den Treuhänderlag zuzüglich angereifter Zinsen, jedoch abzüglich der Bankspesen, an die Käufer wieder auszufolgen bzw. rückzuüberweisen.*

...

#### **VIII. KOSTEN STEUERN UND GEBÜHREN**

*Sämtliche mit der Errichtung dieses Kaufvertrages und dessen grundbücherlicher Durchführung verbundenen Kosten und Gebühren, sowie die zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer tragen die Käufer im Innenverhältnis alleine.*

*Die Käufer verpflichten sich auf das Anderkonto bei der Bank2 , Konto Nr. Konto2, BLZ BLZ2,*

*die 3,5 %-ige Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.992,00  
sowie die 1 %-ige Eintragungsgebühr in Höhe von € 626,00  
sohin gesamt € 2.618,00*

*innen 14 Tagen nach allseitiger Vertragsunterfertigung zu überweisen, dies zur Selbstberechnung der Gebühren durch den Vertragserichter.*

*Die Vertragsparteien nehmen zustimmend zur Kenntnis, dass die Gebührenanzeige im Wege der Selbstberechnung zu erfolgen hat.*

...

#### **X. Bauführung**

*Die Käufer erklären dem Schriftverfasser über ausdrückliche Belehrung desselben, bis dato noch keinen Werkvertrag mit einem bauführenden Unternehmen geschlossen zu haben. Die Käufer werden sich erst nach Abschluss gegenständlichen Kaufvertrages über ein entsprechendes Bauunternehmen hinsichtlich der Errichtung eines Eigenheimes Angebote einholen und sodann entsprechende Werkverträge zum Zwecke der individuellen Errichtung eines Eigenheimes abschließen.*

..."

### **1.3. Werkvertrag vom 11.07.2011**

Der Bf. und seine Lebensgefährtin schlossen am 11.07.2011 mit der I GmbH einen Werkvertrag über die Errichtung eines "DH Toscana..." zum Fixpreis von € 121.200,00 ab. Als Baubeginn war im Werkvertrag Juli 2011 angegeben. Die Fertigstellung Fensterlieferung erfolge ca. 14 Wochen nach Baubeginn.

### **1.4. Kaufvertrag vom 19.08.2013**

Mit Kaufvertrag vom 19.08.2013 verkauften der Bf. und seine Lebensgefährtin die Liegenschaft A-Weg 10, Plz A., EZ www, Grundbuch Nr. A., Bezirksgericht BG, bestehend aus dem Grundstück Nr. y samt dem darauf errichteten Gebäude an die Ehegatten J. und Da. D. zu einem Pauschalpreis iHv € 324.000,00.

### **1.5. Anzeige der selbst berechneten Grunderwerbsteuer**

Für den Kaufvertrag über den Erwerb des Grundstücks vom 06.07.2011 wurde bei der belangten Behörde die Anzeige der selbstberechneten Grunderwerbsteuer für den Bf. iHv € 995,92 ( $(€ 56.909,23/2) \times 3,5\%$ ) elektronisch vermerkt.

### **1.6. Grunderwerbsteuerbescheid vom 09.04.2014**

Mit 09.04.2014 wurde von der belangten Behörde ein Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 201 BAO mit folgendem Inhalt erlassen:

*„Betrifft: Kaufvertrag vom 06.07.2011 mit P GmbH*

*Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit 3.116,92 €. Selbstberechneter Betrag 995,92 €. Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von 2.121,00 €.*

*Die Grunderwerbsteuer war bereits fällig. Die Zahlungsfrist gem. § 210 Abs. 4 BAO: 16.05.2014*

*Den zu entrichtenden Betrag entnehmen Sie bitte der gesondert ergehenden Buchungsmitteilung*

*Berechnung der festgesetzten Grunderwerbsteuer:*

*Gem. § 7 Z 3 GrEStG 1987 3,5% von der Gegenleistung in der Höhe von 89.054,96 € (gerundet gem. § 204 BAO) 3.116,92 €*

*Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:*

Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)	28.454,96 €
Sonstige Leistungen	60.600,00 €
Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	89.054,96 €

*Begründung:*

*Die Festsetzung erfolgt gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO da bei sinnngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung 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.*

*Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung.*

*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.*

*Bei Überprüfung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch den befugten Parteienvertreter Dr. Ra wurde festgestellt, dass die Baukosten für das zu errichtende Gebäude nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen wurden. Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass Sie als Grundstückserwerber, an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations (= Fa. I GmbH) vorgegebenes*

*Gebäude gebunden waren. Es liegt daher ein Kauf eines Grundstückes mit einem herzustellenden Gebäude vor. Zwischen Abschluss des Kaufvertrages mit Fa. P GmbH und des Werkvertrages mit Fa. I GmbH besteht*

*ein enger sachlicher Zusammenhang. Nach ständiger Rechtsprechung sind neben den Grundstückskosten auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen, wenn die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstücks in finaler Verknüpfung stehen. Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Gebäudes nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Da mit den Miteigentümern kein derartiger Beschluss gefasst wurde, ist rechtlich die Bauherreneigenschaft im Sinne des GrEStG nicht möglich. Als sonstige Leistung werden die Baukosten laut Werkvertrag vom 11.07.2011 mit der Fa. I GmbH in die Bemessungsgrundlage aufgenommen.*

## **1.7. Beschwerde vom 19.05.2014**

In der Beschwerde vom 19.05.2014 brachte der rechtliche Vertreter des Bf. vor, dass der Grunderwerbsteuerbescheid vom 09.04.2014 vollinhaltlich angefochten werde und machte folgende Berufungsgründe geltend:

### **1.) Wesentliche Verfahrensmängel:**

Wesentliche Aufgabe des Abgabenverfahrens sei die Ermittlung des tatsächlichen - wahren - Sachverhaltes, in weiterer Folge die Ermittlung der Abgabenschuld.

Die wichtigsten Verfahrensgrundsätze des Abgabenverfahrens bestehen in der Amtswegigkeit des Verfahrens, in der freien Beweiswürdigung, der unbeschränkten Beweismittel, Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen an der Ermittlung des Sachverhaltes sowie des Parteiengehöres des Abgabepflichtigen.

Amtswegigkeit des Verfahrens bedeute grundsätzlich die Einleitung des Verfahrens und die Feststellung des wahren Sachverhaltes von Amtswegen. Zu erforschen seien die tatsächlichen Verhältnisse, wobei ebenso das Parteiengehör dem Abgabepflichtigen einzuräumen sei.

Indem die bescheiderlassende Behörde im Rahmen ihrer Begründung festhalte, dass im Zuge der Außenprüfung festgestellt worden sei, dass der Bf. an ein bestimmtes durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenhängenden Organisators vorgegebenen Gebäudes gebunden gewesen wäre, handle es sich bei dieser Begründung lediglich um eine Scheinbegründung, die auf Mutmaßungen der Behörde basiere.

Im Rahmen der Begründung werde zwar auf durchgeführte Recherchen der Finanzbehörde verwiesen, jedoch erfolgte vor Erlassung des Bescheides keinerlei Durchführung eines Ermittlungsverfahrens unter Einbindung des Abgabepflichtigen. Dem Abgabepflichtigen sei weder das Parteiengehör eingeräumt worden, noch wurde dieser vor Erlassung des Bescheides durch die Abgabenbehörde mit gegenständlichem Sachverhalt konfrontiert.

Bei korrekter Ermittlung des Sachverhaltes, insbesondere Einräumung des Parteiengehöres gegenüber dem Abgabepflichtigen, wäre die bescheiderlassende Behörde jedenfalls zum Ergebnis gelangt, dass der dem Bescheid als „Vermutung“ zugrunde gelegte Sachverhalt nicht den tatsächlichen Tatsachen entspreche.

Insbesondere wäre die bescheiderlassende Behörde zum Ergebnis gelangt, dass der Berufungswerber als Erwerber des Grundstückes an kein bestimmtes durch ein Drittunternehmen vorgegebenes Baukonzept gebunden war.

Tatsache sei vielmehr, und wäre bei korrekter Einvernahme des Bf. die Abgabenbehörde jedenfalls zum Ergebnis gelangt, dass der Abgabepflichtige als Grundstückserwerber weder an die Planung eines Organisators, in welchem die Gebäudeplanung weitgehend

vorgegeben war, gebunden war, noch ein Kauf von Grundstück und herzustellendem Gebäude bzw. ein vorgegebenes Baukonzept vorgelegen habe.

In diesem Sinne haften dem angefochtenen Bescheid jedenfalls ein wesentlicher Verfahrensmangel an, als der Grundsatz des Parteiengehörs sowie Ermittlung des wahren Sachverhaltes verletzt wurden.

## 2.) Unrichtige Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung:

Indem die bescheiderlassende Behörde dem angefochtenen Bescheid einen lediglich auf Vermutungen basierenden Sachverhalt zugrunde legte, gleichzeitig auch festhalte, dass es sich bei diesem zugrunde gelegten Sachverhalt um Annahmen der Finanzbehörde handle, die wiederum nur auf Vermutungen basieren, wäre es unabdingbare Aufgabe der Finanzbehörde gewesen, im Rahmen einer korrekten amtswegigen Sachverhaltsfeststellung diesen Sachverhalt zu begründen.

Tatsache sei, dass es die Finanzbehörde unterlassen habe, mit dem Bf. vor Erlassung des Bescheides Kontakt aufzunehmen, ebenso mit der Verkäuferseite.

Im Rahmen eines korrekt durchzuführenden Ermittlungsverfahrens wäre die bescheiderlassende Behörde jedenfalls zum Ergebnis gelangt, dies unter Einbindung des Bf. im Rahmen des Parteiengehörs, dass der Bf. in keinsten Weise als Grundstückserwerber an die Planung irgendeines Organisators, von welchem die Gebäudeplanung vorgegeben wurde, gebunden war.

Ebenso wenig habe der Bf. beim Kauf gegenständlichen Grundstückes ein herzustellendes Gebäude erworben.

Richtigerweise hätte bei korrekter Würdigung des festzustellenden Sachverhaltes nach korrekter amtswegiger Ermittlung des Sachverhaltes die Abgabenbehörde zur Feststellung gelangen müssen, dass der Bf. lediglich ein Grundstück in unbebautem Zustand erworben habe.

Der Bf. habe sein Wohnhaus in allen Einzelheiten nach Erwerb des Grundstückes selbst geplant und die entsprechenden Pläne als Bauherr gezeichnet. Auf die bauliche Gestaltung des Hauses habe ausschließlich der Bf. selbst Einfluss genommen. Der Bf. als Grundstückserwerber war weder an ein bestimmtes, noch an ein durch einen Dritten vorgegebenes Baukonzept gebunden.

## 3.) Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Die rechtliche Beurteilung im angefochtenen Bescheid erfolgte unzutreffend.

Tatsache sei, dass der Bf. mit Kaufvertrag vom 06.07.2011 das gegenständliche Grundstück erworben habe und erst nach Kauf des gegenständlichen Grundstückes habe der Bf. über ein frei zu bestimmendes Bauunternehmen zunächst den Rohbau errichten lassen, in weiterer Folge habe er durch einzelne beigezogene Fachfirmen die weitere Bauführung selbst im eigenen Namen vorgenommen.

Der Bf. war selbst Bauherr und trat gegenüber der Baubehörde ebenso als Bauherr auf. Sein Objekt habe er in allen Einzelheiten nach seinen individuellen Vorstellungen einer entsprechenden Planung unterzogen. Die entsprechenden Einreichpläne seien vom Bf. als Bauherr unterfertigt worden.

Die rechtlichen Ausführungen in dem angefochtenen Bescheid seien daher für den Bf. letztendlich nicht nachvollziehbar.

### **1.8. Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 23.07.2014**

Die abweisende BVE wurde von der belangten Behörde damit begründet, dass nach § 303 Abs. 4 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig sei, 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.

Maßgebend sei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließe die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. *Ritz*, BAO Kommentar, § 303 BAO, RZ 7, 10, 13, 14 und die dort referierte VwGH-Rechtsprechung).

Die Begründung des Bescheides vom 09.04.2014 lasse bereits erkennen, dass bei Überprüfung der Selbstberechnung der GrESt durch den befugten Parteienvertreter festgestellt worden sei, dass die Baukosten für das zu errichtende Gebäude nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen worden seien. Im Zuge einer Außenprüfung sei die Feststellung getroffen worden, dass der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen sei, weshalb die angeführten Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen seien.

Dem Bf. seien daher schon im Bescheid die relevanten Prüfungsfeststellungen bekannt gegeben worden. Für den Bf. habe damit ausreichend Gelegenheit bestanden, seine Rechte und rechtlichen Interessen wahrzunehmen. Das Parteiengehör sei somit vom Finanzamt, als belangter Behörde, nicht verletzt worden.

Im gegenständlichen Fall habe das Finanzamt erst im Zusammenhang mit der beim Selbstberechner stattgefundenen Prüfung und der anschließenden Außenprüfung genaue Kenntnis davon erlangt, dass der Erwerb des Grundstückes und die Errichtung des Gebäudes als eine Einheit anzusehen waren. Im abgeschlossenen Verfahren (Selbstberechnung) wäre somit ohne weitere Sachverhaltsergänzungen eine richtige



Beurteilung der Besteuerungsgrundlagen auf Grund des offen gelegten Sachverhaltes nicht möglich gewesen. Damit seien aber für die Grunderwerbsteuerbemessung Ausschlag gebende Umstände neu hervorgekommen, weshalb die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gerechtfertigt war.

Gem. § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge betreffend inländische Grundstücke der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu bemessen. Gegenleistung ist alles, was der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges sei der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem es erworben werden soll (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 117b und § 5 Rz 92, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Erbringe der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen, sei zwecks Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten sei, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung stehe. Wenn also der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann sei ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen (vgl. die bei *Fellner*, aaO, § 5 Rz 88a dargestellte Rechtsprechung, siehe diesbezüglich auch VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219, 17.10.2001, 2001/16/0230 und vom 21.3.2002, 2001/16/0429).

Dabei komme es nicht darauf an, dass für den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (VwGH vom 9.11.2000, 2000/16/0039, u.a.) oder verschiedene Haustypen zur Auswahl standen (UFSG, GZ RV/0166-G/06 vom 18.10.2007). Ergebe sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, könne (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand unter anderem auch dann sein, wenn ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen bestehe, d.h. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalte.

Diese Voraussetzungen liegen u.a. in den Fällen regelmäßig vor, in denen der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußerer Seite nicht mehr frei war, und - bei einer Personen Mehrheit auf der Veräußerer Seite - die auf der Veräußerer Seite auftretenden Personen auf Grund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge (Übereignung des Grundstückes und Errichtung des Gebäudes) hinwirken.

Des Abschlusses eines auf die gemeinsame Verschaffung des (bebauten) Grundstückes gerichteten Vertrages bedürfe es nicht, vielmehr reiche ein Zusammenwirken auf der

Veräußerer Seite aus (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99).

Schon die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen 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, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges stehe nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstücks Kaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen bzw. auch eine andere Gestaltung hätte vorgenommen werden können (BFH vom 23. November 1994, II R 53/94).

Mit Kaufvertrag vom 6.7.2011 wurde vom Bf. das Grundstück y (368 m<sup>2</sup>) von der P GmbH erworben. Der Einreichplan - Errichtung eines Doppelwohnhauses, Top 5+6 - mit der Fa. I GmbH als Planverfasser und der Fa. P GmbH als Bauwerber u. Grundeigentümer sei datiert mit 23.3.2011.

Der Antrag auf Baubewilligung vom 29.3.2011 sei mit Bescheid vom 3.5.2011 bewilligt worden.

Der Werkvertrag hinsichtlich Errichtung eines Reihenhauses sei am 11.7.2011 mit der I GmbH abgeschlossen worden.

Aufgrund der Vorplanung, wonach eindeutig ein Projekt - Errichtung eines Doppelhauses, Top 5 + 6 - bestanden habe, sei entgegen den Beschwerdeausführungen davon auszugehen, dass im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes der Bf. keinen nackten Grund und Boden erwerben wollte, sondern ein bebautes Grundstück. Da der Grundstückserwerber von vornherein in ein bereits fertiges Konzept eingebunden war, sind die Errichtungskosten für das Haus in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

### **1.9. Vorlageantrag des Bf. vom 12.08.2014**

Mit Vorlageantrag vom 12.08.2014 beantragte der Bf. eine mündliche Verhandlung, verwies auf die bisherigen Ausführungen und brachte ergänzend vor, dass sehr wohl zwischen den Miteigentümern ein Beschluss gefasst worden war, die Liegenschaft zu bebauen. Zum Zeitpunkt des Ankaufes des Grundstückes sei lediglich nackter Grund erworben worden und kein bebautes Grundstück. Der Bf. war nicht an eine Planung gebunden, sondern konnte nach eigenen Vorstellungen sein Gebäude errichten.

### **1.10. Vorlagebericht der belangten Behörde vom 08.09.2014**

Die belangte Behörde legte den Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor und berief sich in der Stellungnahme im Wesentlichen auf die Vorbringen der BVE vom

23.07.2014. Das Parteiengehör sei von der Behörde nicht verletzt worden, dem Bf. seien schon im Bescheid die relevanten Prüfungsfeststellungen bekannt gegeben worden. Für den Bf. habe daher ausreichend Gelegenheit bestanden, seine Rechte und rechtlichen Interessen wahrzunehmen.

Mit wurde das Rechtsmittel an die Gerichtsabteilung X des Bundesfinanzgerichtes zugeteilt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.09.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung X gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung Y neu zugeteilt.

### **1.11 mündliche Verhandlung am 8.5.2018**

Der Bf. brachte vor, seitens des Vertragsverfassers sei eingeräumt worden, dass er auch mit einem anderen Bauträger die Doppelhaushälfte errichten könne. Ihm sei bei der Vertragsverfassung, mitgeteilt worden, dass er diesbezüglich frei sei. Der Bf. gibt an, dass er vor Vertragsschließung keinen Kontakt mit dem Eigentümer der anderen Doppelhaushälfte gehabt hätte. Zur Frage des Richters, ob der Bf. dem Antrag auf Baubewilligung zur Errichtung eines Doppelhauses gemeinsam mit dem anderen Eigentümer zugestimmt hätte, könne er keine Angaben mehr machen. Der Bf. brachte zudem vor, er empfinde die Besteuerung als ungerecht, weil der Fehler bei jemand anderem gelegen sei. Hätte er über die Situation Bescheid gewusst, wäre die Versteuerung von vornherein erfolgt.

### **Rechtslage**

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. 309/1987 unterliegt unter anderem ein Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer, soweit er sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. 309/1987 sind unter Grundstücken iSd GrEStG Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Gemäß Abs. 2 Z 2 leg. cit. sind Gebäude auf fremdem Boden diesen Grundstücken gleichgestellt.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. 309/1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. 309/1987 gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 85/2008 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem

Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

§ 201 der Bundesabgabenordnung (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 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.

§ 115 BAO idF BGBl 194/1961 lautet: *"(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.*

*(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.*

*(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.*

*(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen."*

## **Erwägungen**

Strittig ist, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen durfte, dass dem Bf. im vorliegenden Fall die behauptete Bauherreneigenschaft nicht zukommt und in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten des Reihenhauses einfließen.

Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den bauausführenden Unternehmen im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.05.1994, 93/16/0095) ist der Erwerber eines Grundstückes nur dann als Schaffender und somit 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 Unternehmen 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 **kumulativ** vorliegen (VwGH vom 30.01.2014, 2013/16/0078; siehe auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Auflage, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

#### **ad a) Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung**

Der Kaufvertrag über das Grundstück wurde vom Bf. gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin am 06.07.2011 unterzeichnet. Der Abschluss des Werkvertrages über das Bauprojekt "RH 100 m<sup>2</sup> lt. Plan vom 20.07.2010" erfolgte am 11.07.2011. Beim Erwerb von einer Liegenschaft, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Doppelwohnhauses nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen (VwGH 29.07.2004, 2003/16/0135; VwGH 27.01.1999, 96/16/0003 VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; u.a.).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (VwGH 30.05.1994, 93/16/0095) ist für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft entscheidend, dass die Miteigentümer als gemeinsame Bauherren entscheiden können, ob, wann und wie ein im Miteigentum stehendes Grundstück bebaut wird.

Aus der Aktenlage ist nicht zu erkennen, dass die I GmbH bei der Bauplanerstellung bzw. -ausführung auf Grund eines von der Miteigentümerschaft gemeinsamen, darauf abzielenden gefassten Beschlusses tätig geworden ist. Dies wurde vom Bf. auch nicht behauptet. In freier Beweiswürdigung ist aus den getroffenen Feststellungen zu schließen, dass zum Zeitpunkt des gegenständlichen Erwerbes der Liegenschaft das Doppelwohnhaus über eigenständiges Tätigwerden der I GmbH bereits vollständig geplant war. Wenn der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, ist von einem Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude auszugehen, selbst wenn über dessen Herstellung ein

gesonderter Werkvertrag geschlossen wird (VwGH 27.6.1991, 90/16/0169). Lässt sich ein verkaufsbereiter Grundstückseigentümer bewusst oder gewollt in ein Vertragskonzept einbinden, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben können, die sich an ein vorgegebenes Baukonzept binden, so sind auch die betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (VwGH 25.2.1993, 91/16/0031, VwGH 19.08.1997, 95/16/0006-0010).

Entgegen dem Vorbringen des Bf. war auch der Verkäufer des zu bebauenden Grundstücks als außerbücherlicher Grundeigentümer in dieses Bauprojekt von Beginn an eingebunden und ist die I GmbH als Organisator des Grundstückverkäufers anzusehen. Dies ergibt sich aus dem zeitlichen Geschehensablauf von der Projektierung bis zur Fertigstellung des Doppelwohnhauses am beschwerdegegenständlichen Grundstück, welcher ja nur mit Zusammenwirken des Verkäufers erfolgen konnten. Die Initiative für die Bebauung des Grundstückes ist also schon vor Abschluss der Verträge (Kaufvertrag Grundstück, Werkvertrag Gebäude) von der I GmbH und der P GmbH ausgegangen.

Nach Ansicht des Gerichtes ist dem Bf. die Bauherreneigenschaft schon aus diesem Grund nicht zugekommen, denn war im Zeitpunkt des Grundstückerwerbes durch den Bf. die Planung soweit gediehen und faktisch abgeschlossen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Erwerbswille nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf das fertig geplante Doppelwohnhaus gerichtet war.

Da die Voraussetzungen zur Erlangung der Bauherrenschaft kumulativ vorliegen müssen und dem Bf. in Anbetracht der oben dargestellten Ausführungen zumindest die bauliche Einflussnahme als Miteigentümer abzusprechen ist, kann er schon deshalb nicht als Bauherr angesehen werden.

Der Bf. bringt in seiner Beschwerde auch vor, dass er tatsächliche Änderungen an der Planung des Doppelwohnhauses vorgenommen habe und er sehr wohl auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen konnte. Er macht allerdings keine Angaben, worin dieser Einfluss auf die Änderungen und bauliche Gestaltung bestanden hätten.

Für die Bauherreneigenschaft kommt es vor allem darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Objektes - nämlich auf das Gesamtkonzept und nicht nur hinsichtlich unwesentlicher Änderungen wie z.B. im Innenausbau - noch Einfluss nehmen konnte oder ob er bei seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Objekt gebunden war (VwGH, 26.03.1992, 90/16/0211, 0212; VwGH 16.11.1995, 93/16/0017; VwGH 29.1.1996, 95/16/0121; VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230,00231; auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrESt, 11. Auflage, § 5 Rz 92ff und die dort angeführte umfangreiche Judikatur).

Mit seinem Vorbringen konnte der Bf. daher nicht darlegen, dass er auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion des Hauses habe Einfluss nehmen können, wie dies für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft erforderlich ist.

**ad b) Baurisiko**

Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den ausführenden Unternehmen gerügt, und hat der Erwerber keinen Anspruch auf Aufgliederung und Rechnungslegung, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl. VwGH vom 12.11.1997, 95/16/0176, VwGH 13.05.2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053).

Gemäß dem Werkvertrag vom 11.07.2011 obliegt die Beaufsichtigung der ausführenden Firmen für die Einhaltung des vertraglich vereinbarten Baufortschrittes der I GmbH. Nach dem Werkvertrag vom 11.07.2011 ist die I GmbH somit als Generalunternehmerin anzusehen (siehe auch unter Punkt Bauausführung). Demnach war sie berechtigt, Aufträge an Subunternehmer weiter zu geben und lag das Baurisiko nicht bei der Bf. sondern weitgehend bei der I GmbH. Vertragspartner der Bf. hinsichtlich des Leistungsumfanges gemäß dem Werkvertrag vom 11.07.2011 war somit die I GmbH als Generalunternehmerin, was als gewichtiges Argument gegen die Bauherreneigenschaft der Bf. spricht.

#### **ad c) finanzielles Risiko**

Abgesehen davon wurde im Werkvertrag für das Doppelhaus ausdrücklich ein Fixpreis vereinbart, welcher laut VwGH-Judikatur ein wesentliches Indiz darstellt, das gegen die Tragung des finanziellen Risikos und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft spricht (vgl. VwGH 13.05.2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 uva.).

Der Umstand, dass der Bf. in ein vorgegebenes Bauprojekt eingebunden und damit nicht Bauherr des in Rede stehenden Doppelwohnhauses war, ist erst im Zuge der Ermittlungen durch die belangte Behörde hervorgekommen, sodass sich die vom Bf. erfolgte Selbstberechnung als unrichtig erwiesen hat. Im Hinblick auf die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zu § 299 und § 303 BAO ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (vgl. zB. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124; VwGH 18.9.2002, 99/17/0261). Da die Auswirkungen nicht geringfügig waren, war es geboten, die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO festzusetzen.

Hinsichtlich der Beschwerdevorbringen des Bf. hinsichtlich 1.) wesentliche Verfahrensmängel, 2.) unrichtige Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung und 3.) unrichtige rechtliche Beurteilung ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (z.B. VwGH 23.02.2010, 2007/15/0292).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH kommt sowohl einem Abgabenbescheid als auch einer Beschwerdevorentscheidung Vorhaltcharakter zu, sodass der Bf. im

Rechtsbehelfsverfahren sehr wohl die Möglichkeit hatte, seinen Standpunkt darzulegen und keine Verletzung des Parteigehörs vorliegt (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125).

Weiters besteht keine Verpflichtung, das Ergebnis der Beweiswürdigung vor Bescheiderlassung der Partei zur Kenntnis zu bringen (vgl. VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005; VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; VwGH 29.3.2012, 2009/15/0084).

Das Parteigehör erstreckt sich nach ständiger Rechtsprechung *nur* auf *sachverhaltsbezogene Umstände*, nicht jedoch auf Rechtsansichten (vgl. VwGH 28.6.1995, 90/16/0085; VwGH 26.4.2001, 98/16/0265; VwGH 26.6.2002, 2002/13/0003). Es ergibt sich aus § 115 Abs. 2 daher keine Verpflichtung, die Partei zu der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zugrunde zu legen gedenkt (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058; VwGH 31.1.2001, 99/13/0249).

Mit der gegenständlichen Beschwerde konnte keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt werden, daher war die Beschwerde abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 15. Mai 2018