

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. als Vorsitzenden, die Richterin Ri\_2 sowie die weiteren Senatsmitglieder Ri\_3 und Ri\_4 in der Beschwerdesache Mag. A. B., Str\_1, Ort\_1, über die Beschwerde vom 11.10.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15.09.2015, ErfNr., StNr., betreffend Grunderwerbsteuer in der Sitzung am 30.07.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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

### **Aus der Aktenlage ergeben sich folgender Sachverhalt und folgendes Parteinvorbringen:**

Die C. D. GmbH, Str\_2, Ort\_2, ließ im Jahr 2006 als Eigentümerin eine Grundstücksfläche in der KG KG\_Nr KG\_Name parzellieren (Teilungsplan vom 25.03.2006), um darauf eine Reihenhaussiedlung zu errichten. Mit Bescheid des Marktgemeindefamtes Gemeinde vom **08.05.2006**, Zahl, erfolgte eine entsprechende **Bauplatzbewilligung** für verschiedene Grundstücke, insbesondere auch für das Grundstück GStNr. der Liegenschaft EZ EZ\_Nr. (damals EZ EZ\_Nr\_2) Grundbuch KG KG\_Nr KG\_Name.

[...]

[...]

Dieses Vorhaben des Baues einer Reihenhaussiedlung wurde jedoch mangels ausreichender Nachfrage nicht verwirklicht. Zur besseren Verwertung ging die C. D. GmbH (als Grundeigentümerin) eine Kooperation mit der E. GmbH, Str\_3, Ort\_3 (als Planerin und Bauführerin) ein. Gemeinsam planten die beiden Firmen für diese Grundstücke das (neue) Projekt "Wohnhausanlage F.", welches nunmehr die Bebauung des Areals mit Doppel-, Einzel- und Reihenhäusern vorsah und in der Folge in Etappen umgesetzt wurde.

Die belangte Behörde legte einen nicht unterfertigten **Kooperationsvertrag** zwischen der E. GmbH (im Vertrag: "GU") und der C. D. GmbH (im Vertrag: "KP") vor. Dieser habe laut Punkt 8. am 01.04.2011 in Kraft treten und für eine Dauer von 36 Monate abgeschlossen werden sollen. Dieser Kooperationsvertrag lautet (auf Basis der von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen) auszugsweise, wobei als "GU" die E. GmbH und als "KP" die C. D. Gesellschaft m.b.H. gemeint ist:

### *"3. Aufgaben und Pflichten des Kooperationspartners*

*Der KP ist bei seiner Vermittlungstätigkeit verpflichtet, mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes die Interessen des GU zu wahren. Der KP hat alle ihm bekannt werdenden Umstände, welche die Kreditwürdigkeit eines Kunden in Frage stellen könnte, dem Unternehmer mitzuteilen.*

*Dem KP ist ohne Abstimmung mit dem GU untersagt, einzelne Baugrundstücke ohne einem Bauauftrag mit dem GU auf dem Projekt „Wohnanlage F. II“ zu veräußern. Hiervon ausgenommen sind die vor Inkrafttreten dieses Kooperationsvertrages bereits vorgemerkten Interessenten (G., H., I./J. und K.). Sollten diese Personen ohne Bauauftrag ein Grundstück erwerben, so kann dies nur ein Doppelgrundstück sein, da es ansonsten bei der Umsetzung der Projektplanung zu erheblichen Schwierigkeiten kommen kann. Auf eine einheitliche und ausgewogene Architektur ist Wert zu legen und darauf hinzuweisen. Es empfiehlt sich dabei die Planung im Haus des GU."*

Die E. GmbH bewarb im **Jahr 2011** die Errichtung einer Reihen- und Doppelhausanlage in "Gemeinde/F." per **Prospekt** unter anderem mit folgendem Werbetext: *"In Zusammenarbeit mit C. D. GmbH errichtet die Firma E. Ihr Traumhaus"*. Der Prospekt lautet auszugsweise wie folgt:

[...]

Weiters bewarb die C. D. GmbH das Projekt "31 Häuser in F." zur Errichtung einer Reihen- und Doppelhausanlage in "F." zumindest ab **Juni 2011** auf ihrer Webseite wie folgt (Quelle: *web.archive.org*):

[...]

Der **Bebauungsplan** Nr. 75 der Marktgemeinde Gemeinde vom **03.10.2011** sah Folgendes vor:

[...]

[...]

[...]

Die **Vermessungsurkunde samt Teilungsplan** stammt vom **05.10.2011** (Genehmigung der Grundteilung durch die Marktgemeinde Gemeinde am 13.12.2011) und lautet auszugsweise:

[...]

[...]

Die Firma **E. GmbH** legte der beschwerdeführenden Partei und deren Ehegatten DI X. B. das **Angebot** Nr. 12390/MS für ein "L.-Haus" vom **13.11.2011**, welches für das "Haus AB 3 lt. Anbot" eine "**Festpreisgarantie**" mit einem Betrag von € 263.514,20 enthält, wobei unterhalb dieser Angabe handschriftlich ein Betrag von € 263.000,00 vermerkt ist. Geringfügige Änderungswünsche der beschwerdeführenden Partei zur Standardplanung fanden Berücksichtigung (Erdgeschoss: Verlegung eines Kamins, Drehung einer Stiege, Verkleinerung zweier Fenster; Obergeschoss: Entfernung einer Wand, Verkleinerung zweier Fenster). Dieses Angebot lautet auszugsweise wie folgt und enthält unter anderem folgende "Vorbemerkungen":

*"- Allgemeine Leistungsbeschreibung (siehe Anhang) ist Grundlage zum Massenblatt.*

***- Im Angebot sind nur die Leistungen verbindlich enthalten, welche im nachfolgendem Massenblatt (Kalkulation) aufgeführt sind.***

*- Die Bauleitung für die im Angebot enthaltenen Leistungen ist im Angebot inkludiert. Für darüber hinaus zu koordinierenden Arbeiten kann die Bauleitung zum Preis von € 72,-- je Std. (inkl. 20% MWSt.) beauftragt werden.*

*- Bei den angeführten Positionen handelt es sich um Pauschalpreise, ausgenommen hiervon sind die mit Massen ausgewiesenen Positionen bei A: Keller sowie B: Kellerwandelemente. Hierbei kann es zu Mehr- od. Minderleistungen kommen. Diese Positionen werden entgegen der Pauschale nach tatsächlichem Aufwand gemäß Lieferschein abgerechnet. Alle anderen Positionen können aufgrund des Planes genauestens ermittelt werden und sind daher in der Pauschale enthalten.*

*- Bodenbeschaffenheit: angenommen werden mittlere Bodenverhältnisse Kl. 3—4 gemäß ÖNORM.*

*Die Berechnung der Statik f. die Fundamente u. Böden beruht auf der Annahme v. tragfähigen Material*

*- Das Ausstecken für den Erdaushub (Nivellierung) erfolgt im Zuge des Detailgespräches, ca. 4 Wochen vor Baubeginn (Im Preis enthalten).*

*- Der letztmögliche Planänderungszeitpunkt seitens des Kunden ist beim Detailgespräch Bei Planänderungen ab 3 Wochen vor Baubeginn, weisen wir darauf hin, dass der Baubeginnzeitpunkt vom Auftragnehmer (L.-Haus) nicht mehr garantiert wird (Verschiebungen nach hinten möglich).*

**ARBEITSLEISTUNG:**

*In den einzelnen Positionspreisen wurde die gesamte Arbeitsleistung mit eingerechnet. Somit übernimmt der Auftragnehmer das Risiko bei Schlechtwetter, Wartezeiten und dgl. Der Bauherr hat absolute Sicherheit, dass es zu keinen unerwünschten Mehrkosten kommt. Für den Fall, dass über das Angebot hinaus Arbeiten angeordnet werden, werden diese in Regie weiterverrechnet. Es ist für beide Seiten empfehlenswert, dass für diese Zusatzarbeiten die Schriftform eingehalten wird. Somit kann es bei der Abrechnung zu keinen Missverständnissen kommen.*

**Im Anbot nicht enthaltene Positionen:**

- Eine eventuelle Wasserhaltung ist im Anbot nicht enthalten (Grund-, Quell- u. Oberflächenwasser).
- Eine eventuelle Verdichtung des Unterbaus (Rüttlerplatte) ist im Anbot nicht enthalten.
- Ebenfalls nicht enthalten: Außengestaltung, Feinplanie, Garagenbeschichtung, E-Anschluss, Bauprovisorium"

[...]

[...]

[...]

Auf Seite 1 dieses Angebots ist weiters angeführt, dass der genannte Preis nur bei zeitgleicher Errichtung mit "Haus 2" gilt.

Die beschwerdeführende Partei und deren Ehegatte erteilten mit vorliegendem **Auftragsschreiben vom 21.11.2012** der Firma E. GmbH den Auftrag zur Errichtung eines "L.-Hauses" "LT. ANBOT 12390/MS VOM 13. Nov. 2012" in "F. Gemeinde" auf der Parzelle Nr. GStNr. der KG KG\_Nr KG\_Name mit einer Auftragssumme von € 263.000,00:

[...]

Mit **Kaufvertrag vom 20.03.2013** erwarben die beschwerdeführende Partei und deren Ehegatte von der C. D. Gesellschaft m.b.H. zu einem Gesamtpreis von € 64.350,00 jeweils Hälfteigentum am Grundstück Nr. GStNr. EZ EZ\_Nr. Grundbuch KG KG\_Nr KG\_Name. Der Kaufvertrag lautet wie folgt:

[...]

[...]

[...]

Die Grunderwerbsteuer wurde seitens des Schriftenverfassers für jeden Ehegatten jeweils in der Höhe von € 1.126,13 selbst berechnet.

Die **Baubewilligung** wurde mit Bescheid **vom 04.06.2013** erteilt. Der zugrundeliegende **Einreichplan vom 26.03.2013** führt die beschwerdeführende Partei und DI X. B. als Bauwerber, die C. D. GmbH als Grundeigentümer sowie die E. GmbH als Bauführer und Planverfasser an und lautet auszugsweise:

[...]

Am **22.04.2014** legte die E. GmbH der beschwerdeführenden Partei und deren Ehegatten eine **Schlussrechnung** über einen Preis von € 263.000,00 betreffend die Errichtung des laut Auftrag errichteten Hauses in Ausbaustufe 3 sowie nach Einbeziehung von Mehr- und Minderleistungen über einen geringfügig abweichenden Gesamtpreis von € 262.326,69 wie folgt:

[...]

Mit dem angefochtenen **Bescheid vom 15.09.2015** setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag vom 20.03.2013 mit der C. D. GmbH mit € 5.716,84 fest. Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:

Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)	32.175,00 €
Sonstige Leistungen	131.163,35 €
Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	163.338,35 €

Da am 20.03.2013 vom Schriftenverfasser des Kaufvertrages ein Betrag von € 1.126,13 selbst berechnet worden war, ergab sich eine Nachforderung in der Höhe von € 4.590,71.

Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, dass die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erfolgt sei, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Bei der Überprüfung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch den befugten Parteienvertreter Notar Dr. Schachner & Partner sei festgestellt worden, dass die Baukosten für das zu errichtende Gebäude nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen worden seien. Nach ständiger Rechtsprechung seien neben den Grundstückskosten auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen, wenn die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstücks in finaler Verknüpfung stehen würden. Als sonstige Leistung seien die Baukosten lt. Schlussrechnung der Firma E. GmbH vom 22.04.2014 in die Bemessungsgrundlage aufgenommen worden (Baukosten: € 262.326,69, davon je 1/2).

In der rechtzeitig eingebrachten **Beschwerde vom 11.10.2015**, die untenstehend angeführte Beilagen (unter anderem Planskizzen der beschwerdeführenden Partei) enthielt, brachte die beschwerdeführende Partei vor:

*"Nach der Geburt unseres Sohnes M. B. am tt.mm.2012 haben mein Mann Dipl.-Ing. (FH) X. B. und ich beschlossen, unsere Wohnsituation (54 m<sup>2</sup> Mietwohnung) zu verbessern und ein Eigenheim zu errichten.*

*Nach der Besichtigung zahlreicher Grundstücke im Großraum Linz entschlossen wir uns Anfang November 2012 zum Erwerb des Grundstückes EZ EZ\_Nr. Grundbuch der KG KG\_Nr KG\_Name, bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. GStNr., angeboten von der D. Gesellschaft m.b.H. (im weiteren Verlauf kurz als C. bezeichnet). Der Erwerb des genannten Grundstückes wurde uns umgehend mündlich seitens der C. von Frau N. O. zugesichert und das Exposé dafür von der Homepage der C. entfernt. Für die Abwicklung des Verkaufes seitens der C. war ein formaler Beschluss des Aufsichtsrates nötig, welcher zum ehest möglichen Termin erst am 20. März 2013 erfolgen konnte. Die Grundbucheintragung erfolgte mit 21. Mai 2013 mit der Kennzahl EZ\_Nr. in der KG KG\_Nr KG\_Name Bezirksgericht Y..*

*Für die oben angeführte Liegenschaft bot die Firma E. GmbH den Haus Typ C (siehe Beilage) an, der jedoch nicht den Wünschen und Vorstellungen unseres Einfamilienhauses entsprach. Gemeinsam mit einem befreundeten Architekten, Herrn Dipl. Ing. Arch. P. Q., tätig bei der Firma R. in Wien, entwarfen wir unsere eigenen Hauspläne.*

*Wir haben uns somit nicht für das gemeinsam beworbene Bauprojekt F. mit dem Haus Typ C entschieden, sondern mit der Firma E. GmbH als Generalunternehmer und uns beiden als Bauherren, unser eigenes individuelles Einfamilienhaus umgesetzt. Als Bauherren entschieden wir somit über die gesamte bauliche Gestaltung, die Wahl der Professionisten sowie die Wahl des Heizsystems und trugen ebenso das alleinige finanzielle Risiko des Bauvorhabens.*

*Als Eigentümer der oben genannten Liegenschaft haben wir erst am 15. Juli 2013 mit der Firma E. als Generalunternehmer mit dem Bau unseres individuellen Eigenheimes begonnen. Die Kostenaufstellung erfolgte aufgrund unserer individuellen Planung und ist völlig unabhängig vom zuvor beworbenen Projektpreis. Als Bauherren haben wir ebenfalls, wie aus den Anlagen ersichtlich ist, selbst alle Behördenwege (Baubewilligung, Baufertigstellungsanmeldung, etc.) und Anschlüsse (an den Kanal, Strom, Wasser sowie an das Gasnetz) durchgeführt. Aufgrund einer besseren Verhandlung mit S. für die Fenster und Türen konnte im Nachhinein die Differenz zum Angebot von E. noch um EUR 4.000,- verringert werden (siehe Endabrechnung E., Sondernachlass).*

*Aufgrund der fachlichen Ausbildung meines Mannes Dipl.-Ing. (FH) X. B. wurde die gesamte Planung der Elektrik sowie die Installation, Materialeinkauf, Schaltkasten usw. selbst durchgeführt und die Endabnahme an die Firma T. ergeben. Der Innenausbau (Zwischenwände, Böden, Malerarbeiten, Türen etc.) erfolgte zur Gänze in Eigenregie.*

*Aufgrund der Mehraufwendungen, welche vorab nicht in diesem Ausmaß vorhersehbar waren, die während der Bauphase entstanden sind, war neben dem vor Baubeginn bewilligten Bauspardarlehn vom von EUR 210.000,- noch ein zusätzlicher Kredit in der Höhe von EUR 30.000,- nötig (siehe Beilagen).*

*Der o.a. Bescheid wurde am 29. September 2015 (der meines Mannes wurde am 22. September zugestellt) zugestellt. Die Beschwerde erfolgt rechtzeitig innerhalb der Frist von 1 Monat ab Zustellung des Bescheides (Fristende: 29. Oktober 2015).*

*Beschwerdegründe:*

*Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhalts des o.a Bescheids und/oder Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, da die belangte Behörde den gegenständlichen Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt hat.*

*Rechtliche Würdigung:*

*Die Annahmen und Ermittlungen der Behörde sind nicht zutreffend und begründen somit keine Wiederaufnahme des abgeschlossenen Verfahrens. Die dem Grunderwerbsteuerbescheid zugrunde liegende Gegenleistung entspricht nicht der Summe von EUR 163.338,35, sondern wie bei der Selbstberechnung richtig angegeben EUR 32.175,00. Die Gegenleistung gem. § 5 GrEStG ist strikt in zwei Teile aufzuteilen: einerseits (1) der für das Grundstück entrichtete Kaufpreis sowie (2) der Kaufpreis für die Fertigstellung des nach eigenen Plänen gefertigten Hauses in Absprache mit dem Architekten und den Bauherren. Als Gegenleistung gem. § 5 (1) Z1 GrEStG ist ausschließlich der für das Grundstück entrichtete Kaufpreis anzusehen. Eine Vermischung beider ist auszuschließen.*

*Mangelhafte Sachverhaltsermittlung: Die Behörde hat den Sachverhalt nicht richtig ermittelt, weswegen sie sich nun auf falsche Tatsachen in der rechtlichen Beurteilung stützt. Sie nahm ohne weitere Prüfungsschritte an, dass die Gegenleistung gem. § 7 Abs 1 GrEStG den Erfordernissen des § 5 GrEStG entsprach."*

Die beschwerdeführende Partei stellte die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs 1 Z 1 BAO.

[...]

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 05.11.2015** als unbegründet ab und führte unter anderem aus:

*"Mit Kaufvertrag vom 20.3.2013 wurde von der Beschwerdeführerin das Grundstück GStNr. im Ausmaß von 390 m<sup>2</sup> zur Hälfte von der C. D. GmbH erworben. Der Auftrag hinsichtlich Errichtung eines L.-Hauses wurde am 21.11.2012 (laut Anbot vom 13.11.2012) mit der E. GmbH abgeschlossen.*

*In der Beschwerde wurde eingewendet, dass das von der E. GmbH für die Liegenschaft angebotene Haus nicht den Wünschen und Vorstellungen entsprach, und daher mit der E. GmbH als Generalunternehmer und den Beschwerdeführern als Bauherren ein selbst*

*geplantes, individuelles Einfamilienhaus errichtet wurde. Nur der für das Grundstück entrichtete Kaufpreis ist für die Berechnung der Grunderwerbsteuer heranzuziehen.*

*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 ist 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).*

*Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen, ist zwecks Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist 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 kommt 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).*

*Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand unter anderem auch dann sein, wenn ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, d.h. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Diese Voraussetzungen liegen ua. 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 bedarf es nicht, vielmehr reicht 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 steht 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).*

*Zwischen der C. D. GmbH als Grundeigentümerin und der E. GmbH wurde die Wohnanlage F. II - ein Projekt mit Doppel-, Einzel- und Reihenhäusern - geplant. Eine Veräußerung einzelner Baugrundstücke ohne Bauauftrag an die E. GmbH war laut Vertrag nicht möglich. Sämtliche Werbeaktivitäten waren auf die Bewerbung des Projektes gerichtet - „in Zusammenarbeit mit C. errichtet die Firma E. Ihr Traumhaus“, „in F. werden Doppelhäuser und Reihenhäuser in Kooperation C. mit L.-Haus errichtet“, ...*

*Aufgrund der bereits erfolgten Vorplanung, wonach die Planung des Bauvorhabens bereits vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgte, ist davon auszugehen, dass im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Bf. keinen nackten Grund und Boden erwerben wollte, sondern ein bebautes Grundstück.*

*Durch die Annahme des vorbereiteten einheitlichen Angebotes ist die Bauherreneigenschaft nicht gegeben. Die Errichtungskosten für das Haus laut Schlussrechnung vom 22.4.2014 von der E. GmbH wurden daher zu Recht in die Bemessungsgrundlage einbezogen."*

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag vom 02.12.2015** brachte die beschwerdeführende Partei unter Wiederholung des Beschwerdevorbringens ergänzend vor:

*"In der Beschwerdevorentscheidung vom 5. November 2015 wurde als Begründung „ein Kauf mit herzustellendem Gebäude“ angeführt. Dies trifft auf uns jedoch nicht zu da wir weder einen Bauzwang mit der Firma E. GmbH hatten, noch ein ursprünglich für unser Grundstück geplantes Haus genommen haben. Die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes unter der Voraussetzung mit der E. GmbH zu bauen hat es bei uns nicht gegeben. Es wurde uns auch nie - im Gegensatz zu unseren Nachbarn - ein einheitliches Angebot (Grund mit Haus) unterbreitet.*

*Das in der Beschwerdevorentscheidung erwähnte Projekt F. II ("Zwischen der C. D. GmbH als Grundeigentümerin und der E. GmbH wurde die Wohnanlage F. II - ein Projekt mit...") trifft ebenfalls nicht auf uns zu, da sich diese Anlage in der U.-straße befindet und nicht in der V-Straße. Wir haben nicht das angebotene Haus genommen, sondern selbst durch einen Architekten eines planen lassen und diesen dann umgesetzt. Die*

*schlussendlichen Kosten dieses Hauses waren um ein vielfaches höher als das zuvor beworbene Haus. Also ist auch das Argument der Gegenleistung für die geforderte Nachzahlung nicht korrekt."*

**Im Vorlagebericht vom 17.12.2015** führte die belangte Behörde aus:

*"Strittig ist, ob die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, wenn der Grundstückserwerb an eine vorgegebene Planung gebunden gewesen ist und daher ein Kauf von Grundstück und herzustellendem Gebäude anzunehmen ist.*

*Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu bemessen. 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 alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus aufwenden muss um das Grundstück zu erhalten. Für das Entstehen der Steuerschuld ist auf den Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbsvorganges (Kauf des Grundstückes) abzustellen (§ 8 Abs. 1 GrEStG 1987).*

*Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem es erworben werden soll (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 117b und § 5 Rz 92, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen – an wen auch immer –, ist zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an eine vom Veräußerer verschiedene Person, etwa den Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in finaler Verknüpfung steht.*

*Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits 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. Diese Voraussetzung liegt ua. 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 bedarf es nicht, vielmehr reicht 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 steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen bzw. auch eine andere Gestaltung hätte vorgenommen werden können. (BFG vom 23. 11. 1994, II R 53/94. Die Judikatur stellt für die Frage des Leistungsgegenstandes somit darauf ab, ob der Erwerber Bauherr des errichteten Gebäudes ist, dh. ob die Bebauung des beim Grundstückskauf noch unbebauten Grundstückes auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht. Für die Bauherrneigenschaft kommt es darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Bauprojektes maßgeblichen Einfluss nehmen konnte oder bei seinem Erwerb im Wesentlichen an ein bereits vorgegebenes Gebäude gebunden war. Die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer setzt eine finale Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb voraus. Im Fall einer dem Grundstückserwerb vorausgehenden Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen (vgl. VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219, 17.10.2001, 2001/16/0230, 21.3.2002, 2001/16/0429). 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). Im gegenständlichen Fall wurde mit Kaufvertrag vom 20.03.2013 das Grundstück GStNr. im Ausmaß von 390 m<sup>2</sup> zur Hälfte von der C. D. GmbH erworben. Der Auftrag hinsichtlich Errichtung eines L.-hauses wurde am 21.11.2012 (lt. Anbot vom 13.11.2012) mit der E. GmbH abgeschlossen.

Für die Einbeziehung der Baukosten ist überdies wesentlich, dass der Grundstückserwerber 1. durch ein Vertragsgeflecht an ein 2. durch die Vorplanung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist. Zwischen dem Erwerb des Gebäudes und dem Erwerb des Grundstückes muss 3. eine finale Verknüpfung in der Weise gegeben sein, dass aufgrund des engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhanges ein einheitlicher Vorgang gegeben

*ist. Im Konkreten ist entscheidend, dass der Grundstückerwerber mit seinem Kaufvertrag in ein Vertragsgeflecht einbezogen war, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet war, dem Käufer ein bebautes Grundstück zu verschaffen. einzubeziehen (vgl. VwGH 24.5.1971, 1251/69).*

*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 Bauausführungen Rechnungslegung zu verlangen.*

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

*Als wesentliches Merkmal der Bauherrneigenschaft ist nicht nur der Umstand anzusehen, dass der Bauherr das Vorhaben plant, bei der Baubehörde als Bauwerber auftritt und die Baubewilligung erwirkt. Entscheidend ist auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden ist; ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230 unter Hinweis auf Fellner, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 92 zu § 5 GrEStG, 56 X). Dafür, dass jemand als Bauherr angesehen werden kann, ist keinesfalls entscheidend, dass er möglicherweise noch geringfügige Änderungen in der Planung bestimmen kann (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082 mit Hinweis auf E 18. Dezember 1995, 93716/0072).*

*Aufgrund der bereits erfolgten Vorplanung, wonach die Planung des Bauvorhabens bereits vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgte, ist davon auszugehen, dass im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes der Beschwerdeführer keinen nackten Grund und Boden erwerben wollte, sondern ein bebautes Grundstück. Durch die Annahme des vorbereiteten einheitlichen Angebotes ist die Bauherrneigenschaft nicht gegeben. Die Errichtungskosten für das Haus lt. Schlussrechnung vom 22.04.2014 von der Fa. E. GmbH wurden daher zu Recht in die Bemessungsgrundlage einbezogen.*

*Das FAGVG ersucht die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."*

Mit **Auskunftersuchen vom 25.10.2018** wurde die **Marktgemeinde Gemeinde** als Baubehörde zur Zahl Zahl\_2 aufgefordert, gemäß § 143 Abs. 1 iVm. § 269 Abs. 1 BAO folgende Unterlagen vorzulegen bzw. die untenstehende Frage zu beantworten:

- *Bauplatzbewilligung*
- *Bauansuchen*
- *Einreichplan vom 26.3.2013*
- *Niederschrift über die Bauverhandlung*
- *Anzeige Fertigstellung Rohbau*
- *Baufertigstellungsanzeige*

*"In wie vielen Bauabschnitten wurde die Anlage errichtet, zu welchem Bauabschnitt hat das Haus der Ehegatten B. gehört?"*

Mit **Schreiben von 09.11.2018** übermittelte die **Marktgemeinde Gemeinde** die angeforderten Unterlagen.

Mit **Auskunftsersuchen vom 27.05.2019** wurden der **E. GmbH** folgende Fragen gestellt bzw. Unterlagen angefordert:

1. *Erfolgte die Vermittlung des Kaufvertrages vom 20.03.2013, abgeschlossen zwischen der C. D. GmbH (Verkäufer) und Herrn DI X. B. und Frau Mag. A. B. (Käufer) über die Liegenschaft EZ EZ\_Nr. Grundbuch der KG KG\_Nr KG\_Name , bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. GStNr., zum Kaufpreis von 64.350,00 Euro, sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines "L.-Hauses" in "Gemeinde/F." auf der "Parz. Nr. GStNr." im Rahmen des zwischen der E. GmbH und der C. D. GmbH, Str\_2, Ort\_2 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage F. II (Gemeinde)?*
2. *Wurde für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines "L.-Hauses" in " Gemeinde/F. " auf der "Parz. Nr. GStNr." an Herrn DI X. B. und Frau Mag. A. B. im Rahmen des zwischen der E. GmbH und der C. D. GmbH, Str\_2, Ort\_2 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage F. II (Gemeinde) eine Verkaufsprovision bezahlt?  
Wenn ja, nach welcher konkreten Vertragsbestimmung laut Punkt 6 des Kooperationsvertrages?*
3. *Welcher konkrete Haustyp wurde für Herrn DI X. B. und Frau Mag. A. B. auf der Liegenschaft EZ EZ\_Nr. Grundbuch der KG KG\_Nr KG\_Name, Grundstück Nr. GStNr., errichtet?*
4. *Ablichtungen des Werkvertrages und sämtlicher bezughabender Unterlagen in Zusammenhang mit dem Auftragsschreiben vom 21.11.2012 der Firma E. GmbH über den Auftrag zur Errichtung eines "L.-Hauses" in " Gemeinde/F. " auf der "Parz. Nr. GStNr." betreffend Herrn DI X. B. und Frau Mag. A. B. sind zu übermitteln.*

Dazu teilte die **E. GmbH** mit **Stellungnahme vom 05.06.2019** unter Anfügung einer Kopie des Auftragsschreibens vom 21.11.2012, eines Bauplanes vom 26.03.2013 und mehreren E-Mails als Beilagen mit:

- "1. Nein, die Vermittlung des Kaufvertrages erfolgte durch die W. GmbH, Adr\_4*
- 2. Nein, es wurde an die C. D. GmbH, für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines "Austro-Hauses" keine Verkaufsprovision bezahlt.*
- 3. Konkreter Haustyp: siehe Einreichplan - Haustyp C5*
- 4. Es gibt keinen Werkvertrag. Auftragsschreiben im Anhang."*

Das der Stellungnahme der E. GmbH vom 05.06.2019 beigefügte **E-Mail vom 23.08.2012** an die Familie B. lautet wie folgt:

[...]

Das der Stellungnahme der E. GmbH vom 05.06.2019 beigefügte **E-Mail vom 09.10.2012** von der Familie B. an die E. GmbH mit dem Betreff "Wohnhaus C5" lautet wie folgt:

[...]

Mit **Auskunftsersuchen vom 27.05.2019** wurden der **C. D. Gesellschaft m.b.H.** folgende Fragen gestellt:

- 1. Erfolgte die Vermittlung des Kaufvertrages vom 20.03.2013, abgeschlossen zwischen der C. D. GmbH (Verkäufer) und Herrn DI X. B. und Frau Mag. A. B. (Käufer) über die Liegenschaft EZ EZ\_Nr. Grundbuch der KG KG\_Nr KG\_Name, bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. GStNr., zum Kaufpreis von 64.350,00 Euro, sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines "L.-Hauses" in "Gemeinde/F." auf der "Parz. Nr. GStNr. " im Rahmen des zwischen der E. GmbH, Str\_3, Ort\_3, und der C. D. GmbH abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage F. II (Gemeinde)?*
- 2. Wurde für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines "L.-Hauses" in " Gemeinde/F. " auf der "Parz. Nr. GStNr. " an Herrn DI X. B. und Frau Mag. A. B. im Rahmen des zwischen der E. GmbH, Str\_3, Ort\_3, und der C. D. GmbH abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage F. II (Gemeinde) eine Verkaufsprovision bezahlt?  
Wenn ja, nach welcher konkreten Vertragsbestimmung laut Punkt 6 des Kooperationsvertrages?*

Mit **Stellungnahme vom 11.06.2019** teilte die **C. D. Gesellschaft m.b.H.** Folgendes mit:

*"ad 1.) Der Kaufvertrag vom 20.03.2013 über die Liegenschaft erfolgte während des aufrechten Kooperationsvertrages. Ob die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines "L.-Hauses" im Rahmen dieses Kooperationsvertrages erfolgte, entzieht sich der Kenntnis der C..*

*ad 2.) Seitens der C. wurde der E. GmbH keine Provision in Rechnung gestellt und auch keine bezahlt."*

In der **mündlichen Verhandlung vom 30.07.2019** brachte die beschwerdeführende Partei vor, ihr sei unverständlich, warum sie seitens der Firma L.-Haus als Bauherrin angeführt worden sei und warum sie keine Information bezüglich einer Steuerpflicht für die Baukosten erhalten habe. Die Beschwerdeführerin sei immer der Auffassung gewesen, dass sie als Bauherrin anzusehen sei.

## **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.

Nach § 9 Z 4 GrEStG 1987 in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 85/2008 sind Steuerschuldner die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

§ 210 Abs. 1 BAO in der Fassung des BGBl. I Nr. 142/2000 lautet:

*"Abgaben werden unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelungen mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des Abgabenbescheides fällig. Wenn bei mündlicher Verkündung eines Bescheides auch eine schriftliche Ausfertigung zuzustellen ist, wird die Monatsfrist erst mit der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung in Lauf gesetzt."*

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.

## **Erwägungen**

Strittig ist, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen durfte, dass dem Erwerber des Grundstückes im vorliegenden Fall die behauptete Bauherreneigenschaft nicht zukommt und in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten des Hauses 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. Der Erwerber eines Grundstückes ist 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 30.01.2014, 2013/16/0078; siehe auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Auflage, Rz 90 zu § 5 GrEStG). Insbesondere dann, wenn ein Erwerber an ein vom Verkäufer (oder von einem mit diesem zusammenarbeitenden Dritten) vorgegebenes Objekt gebunden ist, ist ein Kauf mit Gebäude anzunehmen, auch wenn über die Herstellung des Gebäudes (bzw. der Wohnung) ein gesonderter Vertrag geschlossen wird (vgl. VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014).

Nicht entscheidend ist, wenn über den Erwerb eines (unbebauten) Grundstückes und über den Kauf des darauf zu errichtenden Gebäudes mehrere Verträge mit unterschiedlichen Vertragspartnern abgeschlossen werden. Zu beurteilen ist die Bauherreneigenschaft aus der Sicht des Erwerbers der Liegenschaft und nicht aus der Sicht des Veräußerers des (unbebauten) Grundstückes.

Im gegenständlichen Fall wurde zwischen der E. GmbH und der C. D. Gesellschaft m.b.H. ein Kooperationsvertrag abgeschlossen, in dem es der C. D. Gesellschaft m.b.H. untersagt war, ohne Abstimmung mit der E. GmbH einzelne Baugrundstücke ohne einen Bauauftrag mit der E. GmbH auf dem Projekt "Wohnanlage F. II" zu veräußern. Hiervon ausgenommen waren nur vor Inkrafttreten dieses Kooperationsvertrages bereits vorgemerkte namentlich genannte Interessenten, wobei die beschwerdeführende Partei nicht genannt war.

Aus der Stellungnahme der E. GmbH vom 05.06.2019 und dem als Beilage enthaltenen E-Mail an die Familie B. vom 23.08.2012 geht hervor, dass seitens der E. GmbH "insgesamt 4 moderne Haustypen zur Auswahl" gestanden sind, der Bf. mit diesem E-Mail bereits konkrete Pläne und Preislisten übermittelt wurden und dass die Familie B. mit E-Mail vom 09.10.2012 der E. GmbH unter Bezugnahme auf einen von dieser vorgegebenen Haustyp "C5" die Vorstellungen zur Raumaufteilung übermittelte.

Aus der Stellungnahme der C. D. Gesellschaft m.b.H. vom 11.06.2019 geht hervor, dass der Kaufvertrag vom 20.03.2013 während des aufrechten Kooperationsvertrages abgeschlossen wurde.

In der Rubrik "ARBEITSLEISTUNG" des Angebotes Nr. 12390/MS für ein "L.-Haus" vom 13.11.2011 ist unter anderem angeführt: *"In den einzelnen Positionspreisen wurde die gesamte Arbeitsleistung mit eingerechnet. Somit übernimmt der Auftragnehmer das Risiko bei Schlechtwetter, Wartezeiten und dgl. Der Bauherr hat absolute Sicherheit, dass es zu keinen unerwünschten Mehrkosten kommt. Für den Fall, dass über das Angebot hinaus Arbeiten angeordnet werden, werden diese in Regie weiterverrechnet."*

Das Gericht geht aus folgenden Gründen davon aus, dass sich die beschwerdeführende Partei in ein bereits vorgegebenes Projekt einbinden ließ:

Aufgrund der Tatsache, dass die Wohnanlage F. bereits im Juni 2011 auf der Homepage der Fa. C. D. GmbH beworben wurde, aus dem dazugehörigen Werbeprospekt „Neues Wohnen in Gemeinde / F.“, dem vorliegenden Angebot Nr. 12390/MS für ein "L.-Haus" vom 13.11.2011 und den genannten E-Mails vom 23.08.2012 und 09.10.2012 bezüglich der Pläne zu den Haustypen (u.a. Haustyp "C5") geht schon aus dem zeitlichen Ablauf hervor, dass die Bauplanung bereits vor Abschluss des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 20.03.2013 im Wesentlichen abgeschlossen war. Auch erfolgte der Bauauftrag mit 21.11.2012 schon vor dem genannten Kauf des Grundstücks vom 20.03.2013.

Im vorliegenden Prospekt wurden die Interessenten zudem auf Seite 1 unter anderem darauf hingewiesen, dass der genannte Preis nur bei zeitgleicher Errichtung mit "Haus 2" gilt, was auf die Einbindung in ein vorgegebenes, über diesen Hausbau durch die beschwerdeführende Partei hinausgehendes, größeres Projekt hinweist.

Die beschwerdeführende Partei scheint auch nicht in der Personengruppe auf, die nach den Bestimmungen in Punkt 3 des Kooperationsvertrages von dessen Anwendung ausgenommen ist.

### **Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung**

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, 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).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus dem vorliegenden Prospekt, dem Bauauftrag vom 21.11.2012 und dem Einreichplan vom 26.03.2013, dass der beschwerdeführenden Partei nur sehr eingeschränkte Möglichkeiten zu Planänderungen gegeben waren und sie als Erwerber an ein vom mit dem Verkäufer zusammenarbeitenden Dritten vorgegebenes Objekt gebunden war. Aus der Stellungnahme der E. GmbH vom 05.06.2019 geht hervor, dass der konkrete Haustyp "laut Einreichplan" der "Haustyp C5" war, somit ein von der E. GmbH vorgeplantes Projekt.

### **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).

Das Angebot Nr. 12390/MS für ein "L.-Haus" vom 13.11.2011 sieht für das "Haus AB 3 lt. Anbot" eine "Festpreisgarantie" und unter der Rubrik "Arbeitsleistung" eine Risikoübernahme hinsichtlich Schlechtwetter und Wartezeiten vor. Im Angebot und dem darauf erteilten Bauauftrag sind keine Kostenaufstellungen hinsichtlich der einzelnen Bauleistungen enthalten. Die Abrechnung der Bauleistungen erfolgte in einer Schlussrechnung, welche keine Aufgliederung der einzelnen Leistungen enthält. Vielmehr wurde angeführt, dass nach Erhalt der Schlussrechnung alle Leistungen des Bauauftrages als erledigt und abgeschlossen zu betrachten seien.

Es war daher davon auszugehen, dass die beschwerdeführende Partei kein Baurisiko getragen hat.

### **Finanzielles Risiko**

Die Vereinbarung eines Fixpreises stellt ein wesentliches Indiz dar, 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.).

Wie aus dem Angebot der E. GmbH vom 13.11.2011 und dem Bauauftrag vom 21.11.2012 hervorgeht, wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart, der auch eingehalten wurde. Die geringfügige Abweichung des Gesamtpreises von der im Bauauftrag genannten Summe ergibt sich, wie auch aus der Schlussrechnung ersichtlich ist, aus Änderungen der Ausstattung und Ausführungen im Vergleich zum abgeschlossenen Bauauftrag.

Weiters sieht das vorliegende und von der beschwerdeführenden Partei angenommene Angebot vom 13.11.2011 zudem ausdrücklich vor, dass der Auftragnehmer das Risiko bei Schlechtwetter und Wartezeiten übernehme und daher der Bauherr "absolute Sicherheit" habe, "dass es zu keinen unerwünschten Mehrkosten kommt".

Das erkennende Gericht geht daher davon aus, dass die beschwerdeführende Partei im Zusammenhang mit der Errichtung des Bauwerkes kein finanzielles Risiko getragen hat. Aufpreise ergeben sich aus Änderungen der Ausstattung und Ausführungen im Vergleich zum abgeschlossenen Bauauftrag.

Es liegt daher kein Merkmal für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei vor.

Es war seitens der beschwerdeführenden Partei beabsichtigt, ein bebautes Grundstück zu erwerben. Die rechtliche Trennung von Kaufvertrag (Grundstück) und Werkvertrag (Errichtung des Gebäudes) ändert daran nichts.

Aus diesen Gründen ist die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten des Hauses einfließen.

Im Übrigen wird auf die zutreffenden Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung und im Vorlagebericht verwiesen.

### **Festsetzung gemäß § 201 BAO**

Der Umstand, dass die beschwerdeführende Partei in ein vorgegebenes Bauprojekt eingebunden und damit nicht Bauherr des in Rede stehenden Hauses war, ist erst im Zuge der Ermittlungen durch die belangte Behörde hervorgekommen, sodass sich die 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.

Im Übrigen wird auf die zutreffenden Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung und im Vorlagebericht verwiesen. Mit der gegenständlichen Beschwerde konnte keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt werden, daher war die Beschwerde abzuweisen.

### **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 sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 31. Juli 2019