

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 22. Dezember 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10. Dezember 2014, ErfNr. 1234, betreffend Wiederaufnahme und Grunderwerbsteuer 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

Mit Kaufvertrag vom 3. März 2010 erwarb die Fa. X Immobilien GmbH die Liegenschaft EZ 1 KG 123 mit den Grundstücken Nr. 001 (11.666 m<sup>2</sup>), 002 (4.751 m<sup>2</sup>) und 003 (160 m<sup>2</sup>). Nach einer Vermessungsurkunde vom 15. Februar 2010 wurden die Grundstücke Nr. 001 und Nr. 002 in mehrere kleinere Parzellen geteilt, die in weiterer Folge veräußert wurden.

Mit Kaufvertrag vom 5. März 2010 veräußerte die Fa. X Immobilien GmbH als außerbücherliche Grundeigentümerin, das neu parzellierte Grundstück 001b im Ausmaß von 505 m<sup>2</sup> samt Weganteilen an die Fa. Z GmbH. Diese verkaufte diese Parzelle mit den Weganteilen am 18. bzw. 25. Oktober 2010 je zur Hälfte an Mann und Frau Bf.. Für diesen Erwerbsvorgang wurde mit Bescheiden vom 3. März 2011 Grunderwerbsteuer vom anteiligen Pauschalkaufpreis in Höhe von jeweils 612,50 € festgesetzt.

Im Zuge einer Prüfung erging an den Beschwerdeführer (Bf.) am 6. November 2012 ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes, das am 16. November 2012 folgendermaßen beantwortet wurde:

"1) Wie sind Sie auf das gegenständliche Projekt aufmerksam geworden?

*Antwort: durch einen Freund*

2) Gibt es dazu Prospekte oder sonstige Unterlagen? Um Vorlage wird ersucht.

*Antwort: Nein*

3) Wurde Ihnen das Grundstück mit zu errichtendem Wohnhaus angeboten?

*Antwort: Nein, nur das Grundstück.*

4) Mit wem wurden die Verhandlungen bezüglich der Höhe des Grundstückskaufpreises und der Höhe der Errichtungskosten des Wohnhauses geführt?

*Antwort: über den Grundstückspreis wurde mit Hr. A von der Y (Anm. des BFG: bezieht sich auf den ähnlichen Vertrag mit der Y GmbH über das Nachbargrundstück) verhandelt; ein Wohnhaus war gar nicht möglich, da dies ein Installationsunternehmen ist.*

5) Wurde ein Vorvertrag oder eine sonstige Vereinbarung bezüglich des Grundstückserwerbes abgeschlossen? Um Vorlage wird ersucht.

*Antwort: Nein*

6) Von wem wurde das Gebäude geplant und wer hat den Auftrag dazu erteilt?

*Antwort: Eine Einreichung war bereits vorhanden, wir haben keinerlei Aufträge dafür vergeben.*

7) Wer hat um Baubewilligung angesucht?

*Antwort: X GmbH*

8) Wem wurde sie erteilt? Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht.

*Antwort: Fa. X (siehe Beilage)*

9) Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen? Um Vorlage aller bezüglichen Verträge (Kauf-, Bau-, Werk- u. sonstige Verträge bzw. Angebote und Auftragsbestätigungen) wird ersucht.

*Antwort: Es wurden mehrere Angebote eingeholt und an den Bestbieter vergeben; Angebot anbei.*

10) Wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart? Um Bekanntgabe der Höhe des Fixpreises wird ersucht.

*Antwort: Der Auftrag wurde lt. Angebot erteilt, mit der Möglichkeit auch Eigenleistungen einzubringen und selbst Gewerke vergeben zu können*

11) In wessen Namen wurden die am Bau beteiligten Firmen zur Durchführung der jeweiligen Arbeiten beauftragt?

*Antwort: in unserem Namen*

12) An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

*Antwort: an die Firma Bauunternehmen X GmbH*

13) Wurde bereits eine Endabrechnung für die Errichtung des Gebäudes durchgeführt? Um Vorlage wird ersucht.

*Antwort: Schlussrechnung lt. Beilage*

14) Sollte keine Endabrechnung vorliegen, wird um Vorlage der einzelnen Teilrechnungen ersucht."

Beigelegt war das Ansuchen um Baubewilligung, die Baubewilligung, die Schlussrechnung der Bauunternehmen X GmbH, ein Angebot der Bauunternehmen X GmbH und die Benützungsbewilligung an das Ehepaar Bf..

Aufgrund der Erhebungen im Zuge der Prüfung wurde das Verfahren wiederaufgenommen und wurde am 10. Dezember 2014 ein Wiederaufnahme- und Grunderwerbsteuerbescheid erlassen, der in die Bemessungsgrundlage auch die anteiligen Hauserrichtungskosten einbezog, womit nunmehr eine Grunderwerbsteuer von 2.322,10 € festgesetzt wurde.

Im Wesentlichen wurde dies damit begründet, dass die Erwerber des Grundstückes an den Erwerb eines Wohnhauses in der bereits durch die Baubehörde genehmigten Wohnanlage Ort bzw. Dorf gebunden waren und das Ansuchen um Baubewilligung von der Fa. X Bauunternehmen GmbH eingebracht worden sei. Zum Zeitpunkt des Grundstückskaufes habe bereits festgestanden, dass kein unbebautes, sondern ein Grundstück mit zu errichtendem Gebäude Gegenstand des Erwerbsvorganges gewesen sei.

Gegen die Bescheide wurde Beschwerde erhoben. Vorgebracht wurde, dass nach Verständnis des Bf. kein Zusammenhang zwischen dem Kauf des Grundstückes und der Errichtung des Bauwerkes bestehe. Er sei zu keinem Zeitpunkt an die Beauftragung an die Fa. X gebunden gewesen und sei die Auftragsvergabe an den Bestbieter erfolgt, wobei das Grundstück von der Fa. Z GmbH erworben worden sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. Februar 2016 als unbegründet ab. In der Begründung wurde ua ausgeführt, dass die Fa. X Bauunternehmen GmbH mit dem Ansuchen um Baubewilligung vom 12. April 2010 vor der Baubehörde als Bauwerber und Bauführer auftrat und sich der Bf. in das von der Fa. X Bauunternehmen GmbH als Organisator erstellte Planungs- und Finanzierungskonzept habe einbinden lassen.

Gegen diese Entscheidung wurde am 4. März 2016 der Vorlageantrag gestellt. Ausgeführt wurde, dass die Errichtungskosten des Bauwerkes an ihn als Bauherr verrechnet wurden und die Definition des Bauherren auf ihn zutreffe. In der Zeitspanne zwischen Kauf des Grundstückes und der Vergabe des Bauauftrages habe er hinsichtlich der Planung im Rahmen der örtlichen Möglichkeiten und der Auswahl der Baufirma frei entscheiden können.

Am 22. April 2015 erging seitens des Finanzamtes ein Ergänzungsersuchen an den Bf., das mit Schreiben vom 7. Mai 2015 folgendermaßen beantwortet wurde:

"1.) Welche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung konnten Sie nehmen?

*Antwort: Mir als Bauherr gegenüber war die Firma X weisungsgebunden und daher konnte ich im Rahmen der Möglichkeiten generell auf die Gestaltung Einfluss nehmen.*

2.) Wurden %-Sätze auf den Gesamtkaufpreis ausgemacht?

*Antwort: Verrechnung fand nach Baufortschritt statt.*

3.) Wie wurde das Anbot der Fa. X angenommen?

*Antwort: Das Angebot wurde nach Abstimmung mündlich angenommen."*

Am 20. April 2015 wurde vom Finanzamt an die Fa. Bauunternehmen X GmbH ein Auskunftersuchen gestellt, das am 7. Mai 2015 vom steuerlichen Vertreter wie folgt beantwortet wurde:

"1.) Wer hat die Häuser (Anm: Wohnanlage Ort, GrstNr. 002, 001 ua. in EZ 1 KG 123) geplant?

*Antwort: Der Bebauungsplan wurde von Architekt W gemacht.*

2.) Von wem ist der Architekt beauftragt worden?

*Antwort: Architekt W wurde von der Gemeinde Ort beauftragt.*

3.) Was haben Sie den jeweiligen Käufern der Grundstücke konkret angeboten?

*Antwort: Losgelöst und unabhängig vom erfolgten Grundkauf wurde die Bauleistung angeboten."*

Am 20. April 2015 richtete das Finanzamt auch ein Auskunftersuchen an die Fa. Vermessung GmbH, das am 23. April 2015 folgendermaßen beantwortet wurde:

"Wer hat den Auftrag zur Vermessung an Sie erteilt?

*Antwort: Der Auftrag für gegenständliche GZs: 01/10, 02/08 und 03/09 (Anm. des BFG: die letzten beiden GZ betreffen das nördlich gelegene Siedlungsprojekt der Fa. X, in dem der Bf. ebenfalls Liegenschaften erwarb, die unter RV/2100558/2016 zu einem Beschwerdeverfahren geführt haben) wurde uns von der Fa. X mündlich erteilt. Aufgrund einer bereits einige Jahre andauernden intensiven Geschäftsbeziehung ist dies eine durchaus übliche Vorgehensweise. In der Beilage darf ich Ihnen eine Auflistung der im Zuge dieser Arbeiten von uns ausgestellten Rechnungen vorlegen.*

War für jede Parzelle ein bestimmter Haustyp vorgesehen?

*Antwort: Frage 2 ist sicher eher durch das Planungsbüro Architekt zu beantworten."*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn nach Abs. 1 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.

Zur Frage, ob tatsächlich ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt, der die Abgabenbehörde berechtigt hat, die Grunderwerbsteuer nunmehr ausgehend von den Grund- und Baukosten festzusetzen, ist daher grundlegend zu klären, ob anlässlich neu hervorgekommener Sachverhaltsmomente neben dem Grundstück auch das darauf zu errichtende Gebäude als Vertragsgegenstand anzusehen oder aber diesbezüglich dem Erwerber die Bauherreneigenschaft zugekommen ist.

Anzuwenden ist das zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges in Geltung stehende Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idF des BGBl. I 2009/135.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Die Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuergesetz eigentümlicher Begriff, der im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen ist. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 5 Rz 9). Die Gegenleistung kann sich auch nach dem Zustand richten, in dem der Käufer das Grundstück erwerben wollte. Die Höhe der Bemessungsgrundlage richtet sich somit nach dem Zustand des Grundstückes, in welchem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (VwGH 21.12.1992, 91/16/0125; VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223). Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein.

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. Es ist zu fragen, in welchem Zustand das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht wird.

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf mit herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden (VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246; VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223, VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014). Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstücks und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorgangs das Grundstück in bebaute Zustand unter anderem dann sein, wenn ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, dh wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält (Fellner, w.o., Rz 88a).

Dies ist dann der Fall, wenn dem Erwerber auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur annehmen kann. Entscheidend ist, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht mit einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf

gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebaubarem Zustand zu verschaffen (BFH 23.11.1994, II R 53/94).

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, dh den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, dh dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen.

Im gegenständlichen Fall ist festzustellen, dass die Fa. X Immobilien GmbH die Liegenschaft EZ 1 KG 123 am 3. März 2010 erwarb, sodann die Vermessung beauftragte und die Liegenschaft parzellieren ließ. Vor der Gemeinde Ort trat sie am 12. April 2010 als Bauwerber auf, die Fa. Bauunternehmen X GmbH als Bauführer. Aus der Baubeschreibung zum Neubau der Wohnanlage Ort geht hervor, dass eine Wohnanlage mit 59 Wohneinheiten mit 72 Carports und 73 PKW Abstellplätzen geplant war, bestehend aus 5 Einfamilienwohnhäusern in freistehender Bauweise, Doppelwohnhäuser vom Typ B und 3 Haustypen vom Typ C. Der vom Bauwerber X Immobilien GmbH vorgelegte Einreich- und Lageplan stammt dabei vom 30. November 2009, also vor dem Kauf der Liegenschaft durch den Bauwerber. Die Baubewilligung für die Gesamtanlage wurde dem Bauunternehmen X GmbH am 19. April 2010 erteilt.

Ist ein Bauprojekt - wie im gegenständlichen Fall - in allen Einzelheiten zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits geplant, so kann der Erwerber auf die Gestaltung des Gebäudes regelmäßig keinen Einfluss mehr nehmen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Bauherrn, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 3.10.1996, 95/16/0068).

Die Fa. X ist als Initiator und Projektanbieter des gesamten Bauvorhabens anzusehen und hat dieses Projekt auch in Tageszeitungen und im Internet unter "Name" beworben. Das Ehepaar Bf. hat den Kaufvertrag über die Grundstücksparzelle am 25. Oktober 2010 unterfertigt. Schon vor diesem Zeitpunkt, nämlich am 22. Oktober 2010, war bereits die 1. Teilrechnung über die Errichtung einer Bodenplatte für das 2-Familienwohnhaus, von der Fa. Bauunternehmen X GmbH gelegt worden. Dies ergibt sich aus der Schlussrechnung vom 10. August 2012 der Fa. Bauunternehmen X GmbH. Auch an diesem Umstand ist zu ersehen, dass eine finale Verknüpfung zwischen dem Erwerb der Liegenschaft und der Errichtung des 2-Familienwohnhauses bestand. Dem steht auch nicht entgegen, dass der Kaufvertrag über die Liegenschaft mit der Z GmbH abgeschlossen wurde. Ein

einheitlicher Erwerbsvorgang ist auch gegeben, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen aufgrund eines abgestimmten Verhaltens auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrages als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstückes dienen, hinwirken und diese zur Veränderung des körperlichen Zustands des Grundstücks verpflichtet sind (Fellner, w.o., § 5 Rz 88a mit Verweis auf BFH Judikatur). Leistungen können auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht (VwGH 9.11.2000, 97/16/0281, 0282).

Dass mehrere Angebote eingeholt worden sind und der Bf. frei in seiner Entscheidung war, an wen er den Bauauftrag vergibt, ist im Hinblick auf die bereits vor dem Abschluss des Kaufvertrages erfolgte Bauleistung (siehe 1. Teilrechnung) nicht glaubwürdig. Im gegenständlichen Fall wurde auch eine Pauschalpreisvereinbarung getroffen und liegt damit ein weiteres Indiz für den Ausschluss eines Baurisikos für den Bf. vor. Die Möglichkeit einer Einflussnahme des Bf. auf die bauliche Gesamtkonstruktion wurde ohne weitere Konkretisierung bzw. Nachweisführung lediglich behauptet und steht dieser Aussage die Tatsache entgegen, dass das von der Fa. X geplante und bewilligte Bauvorhaben im Rahmen des Siedlungsprojektes Dorf auch umgesetzt wurde.

Dem Bf. ist sohin eine Bauherreneigenschaft abzusprechen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes lag ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Hauserrichtung vor und war der Kaufwille von Anbeginn an auf den Erwerb eines mit einem ausgesuchten Haustyp bebauten Grundstückes gerichtet.

Die Gebäudeerrichtungskosten waren daher zu Recht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen und 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. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen von einer "Bauherreneigenschaft" auszugehen ist, liegt eine langjährige, einhellige und umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war, sondern die Tatfrage in freier Beweiswürdigung zu beurteilen war, wurde eine ordentliche Revision für nicht zulässig erklärt.

Graz, am 16. Oktober 2018