

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. und die weiteren Senatsmitglieder Ri\_2, Ri\_3 und Ri\_4 in der Beschwerdesache Bf., Adresse, über die Beschwerde vom 14.10.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15.09.2015, StNr., betreffend Grunderwerbsteuer in der Sitzung am 24.4.2019 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

### Aktenlage und Parteienvorbringen:

Mit Bescheid des Marktgemeindeamtes M vom 8.5.2006, Zl. an die A-GmbH erfolgte eine **Bauplatzbewilligung** für verschiedene Grundstücke, insbesondere auch für die Grundstücke GStNr\_1 und GStNr\_2 der Liegenschaft EZ\_1 (damals EZ\_2) Grundbuch KG.

[...]

[...]

Die A-GmbH bewarb im Jahr 2011 die Errichtung einer Reihen- und Doppelhausanlage in "A" per **Prospekt** wie folgt (Auszug):

[...]

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

[...]

Der **Bebauungsplan** Nr\_x der Marktgemeinde M **vom 30.06.2011** sah Folgendes vor:

[...]

[...]

[...]

Die **Vermessungsurkunde samt Teilungsplan** zur Verbücherung unter anderem der Grundstückszusammenlegung betreffend der gegenständlichen Grundstücke stammt vom 05.10.2011 (Genehmigung der Grundteilung durch die Marktgemeinde M am 13.12.2011) und lautet auszugsweise:

[...]

[...]

[...]

[...]

Die **Baubewilligung** wurde mit Bescheid **vom 23.08.2012** erteilt. Der zugrundeliegende Einreichplan vom 19.6.2012 führt die beschwerdeführende Partei und B als Bauwerber, die A-GmbH als Grundeigentümer sowie die B-GmbH als Bauführer und Planverfasser an und lautet auszugsweise:

[...]

Mit folgendem **Schreiben vom 25.6.2012** betreffend den bereits vorbereiteten Kaufvertrag über die (mit dem Grundstück Nr. GStNr\_2 bereits zusammengelegte) Liegenschaft GStNr. GStNr\_1 EZ\_1 KG ersuchte die A-GmbH die beschwerdeführende Partei um Vertragsunterfertigung:

[...]

Die beschwerdeführende Partei erteilte mit vorliegendem **Auftragsschreiben vom 03.07.2012** der Firma B-GmbH den Auftrag zur Errichtung eines "C-Hauses" in "A" auf der Parzelle GStNr\_1 der KG:

[...]

Die folgende **Auftragsbestätigung** der Firma B-GmbH Nr. **vom 09.07.2012** enthält unter anderem eine Festpreisgarantie mit einem Betrag von € 231.403,71, wobei diese Preisgarantie für 12 Monate und zwar bis zum 09.07.2013 Gültigkeit hatte:

[...]

[...]

[...]

Mit **Kaufvertrag vom 17.07.2012** haben die beschwerdeführende Partei und B von der A-GmbH zu einem Gesamtpreis von € 108.240,00 jeweils Hälfteigentum am Grundstück Nr. GStNr\_1 EZ\_1 Grundbuch KG erworben. Dieser lautet auszugsweise wie folgt:

[...]

[...]

[...]

Weiters liegen nachstehende, undatierte **Planskizzen** der beschwerdeführenden Partei vor:

[...]

[...]

Am **24.10.2013** legte die B-GmbH der beschwerdeführenden Partei und B eine **Schlussrechnung** über einen Preis von € 231.403,71 betreffend die Errichtung des laut Auftrag errichteten Hauses sowie nach Einbeziehung von Mehr- und Minderleistungen über einen geringfügig abweichenden Gesamtpreis von € 230.907,86 wie folgt:

[...]

Mit dem angefochtenen **Bescheid** setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag vom 17.07.2012 mit der A-GmbH mit € 5.935,09 fest. Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:

|                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|
| Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)  | 54.120,00 €  |
| Sonstige Leistungen                 | 115.453,93 € |
| Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987 | 169.573,93 € |

Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, dass die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Zi. 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 D 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 B-GmbH vom 24.10.2013 in die Bemessungsgrundlage aufgenommen worden (Baukosten: € 230.907,86, davon je 1/2).

In der rechtzeitig eingebrachten **Beschwerde vom 13.10.2015** brachte die beschwerdeführende Partei vor, es habe zunächst Verhandlungen mit der A-GmbH bezüglich eines für ihre Familie passenden Grundstückes gegeben. Mitte Juni 2011 sei mit Herrn E als Vertreter der A-GmbH die mündliche Vereinbarung getroffen worden, die Grundstücke GStNr\_1 und GStNr\_2 nach erfolgter Zusammenlegung zu erwerben. Mit 28.09.2011 sei dieses mündlich vereinbarte Rechtsgeschäft (Grundstückskauf) vom Aufsichtsrat der A-GmbH genehmigt worden. Es sei erst nach der "Fixierung" des Grundstückes erstmalig mit der Planung des Einfamilienhauses begonnen worden. Da die Eltern der beschwerdeführenden Partei ein Haus gebaut hätten bzw. der Bruder von B gerade ein Haus bauen würde, habe die beschwerdeführende Partei zu diesem Zeitpunkt recht genau gewusst, wie das Haus aussehen solle und diese selbst am Papier und mit einem 3D-Zeichenprogramm geplant. Sie verweist dabei auf der Beschwerde beigelegte händische Planskizzen und Skizzen zur Sonnenstands- und Schattensimulation. Es seien zwar Gespräche mit unterschiedlichen Baufirmen geführt worden, jedoch sei der Firma B-GmbH aufgrund eines sehr guten preislichen Angebotes inkl. Einreich- und Ausführungsplan, des ausgezeichneten Rufes, eines guten Zeugnisses von der Arbeiterkammer (Konsumentenschutz) sowie wegen der entfallenden Baustelleneinrichtung (bereits andere Bauvorhaben vor Ort) und aufgrund des seriösen Auftretens der Vorzug gegeben worden. Die weitere Ausarbeitung bzgl. bautechnischer Details und Realisierbarkeit sei von einem Mitarbeiter der B-GmbH unterstützt worden. Nach Verbücherung der Grundstückszusammenlegung von GStNr. GStNr\_1 und GStNr\_2 seien mit 10.06.2012 ein von der A-GmbH zugesendetes Kaufangebot bzgl. des zusammengelegten Baugrundstückes, am 04.07.2012 der Grundstücks-Kaufvertrag sowie am 09.07.2012 die Auftragsbestätigung über das Einzelhaus unterfertigt worden. Nach Erhalt der Baubewilligung am 23.08.2012, Beschluss der Grundbuchseittragung vom 29.08.2012 und der Zustimmung zum vorzeitigen Baubeginn durch die oberösterreichische Landesregierung vom 06.09.2012 habe die beschwerdeführende Partei am 21.09.2012 mit dem Hausbau begonnen. Die Erstellung des Rohbaues sei durch die beschwerdeführende Partei, Freunde und Verwandte sowie zwei Professionisten eines Subunternehmers der B-GmbH erfolgt,

wobei die gesamte Arbeitszeit sowie alle Erdarbeiten in Regie durchgeführt worden seien. Dazu legte die beschwerdeführende Partei Regiearbeitsbelege vor. Das Mauern der Innenwände sowie alle Stemmarbeiten seien von der beschwerdeführenden Partei und B und ohne Beteiligung der B-GmbH oder einem von deren Subunternehmern durchgeführt worden, weshalb das Grundstück ohne eine Verpflichtung zum Kauf eines Hauses erworben worden sei. Das Grundstück und das gebaute Haus würden sich vom Projekt der Wohnanlage A "komplett" unterscheiden, da im Exposé der A-GmbH das Grundstück als zwei Grundstücke ausgewiesen sei und laut Exposé der A-GmbH ein Doppelhaus für zwei Familien errichtet hätte werden sollen. Eine Verpflichtung zur Gebäudeerrichtung sowie eine evtl. Vorgabe bezüglich der ausführenden Unternehmen seien niemals vorgelegen. Die Planung und Ausführung der Gebäudeerrichtung sei ausschließlich in eigener Verantwortung erfolgt. Die optische Ausrichtung des jetzt bestehenden Gebäudes sowie die räumliche Gestaltung, Größe und Umfang des Gebäudes seien mit der ursprünglichen Variante in keinerlei Zusammenhang mehr. Da der gesamte Rohbau und sämtliche Erdarbeiten nach Aufwand abgerechnet worden seien, hätten die beschwerdeführende Partei sowie B als Bauherren das alleinige Risiko getragen. Zusammengefasst ist die beschwerdeführende Partei laut Beschwerde der Ansicht, der Grundstückskauf und der Auftrag für den Hausbau stünden nicht in zwingendem Zusammenhang. Nach Einholung verschiedener Angebote habe sich die beschwerdeführende Partei für die Errichtung eines Einzelhauses mit der B-GmbH entschlossen und sei aufgrund der teilweisen Abrechnung nach Regiestunden Träger des Bauherrenrisikos gewesen. Dazu legte die beschwerdeführende Partei ein umfassendes Konvolut an Akten und Belegen vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11.11.2015** wurde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte die belangte Behörde unter Verweis auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des deutschen Bundesfinanzhofes ergänzend aus, dass schon die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung indiziere, ohne dass es darauf ankomme, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Eine Veräußerung einzelner Baugrundstücke ohne Bauauftrag an die B-GmbH sei laut eines Kooperationsvertrages zwischen der B-GmbH und der A-GmbH nicht möglich gewesen. Sämtliche Werbeaktivitäten seien auf die Bewerbung der Projektes gerichtet gewesen ("in Zusammenarbeit mit A-GmbH errichtet die Firma B-GmbH Ihr Traumhaus", "in A werden Doppelhäuser und Reihenhäuser in Kooperation A-GmbH mit C-Haus errichtet",...). Vor Abschluss der bereits erfolgten Vorplanung, wonach die Planung des Bauvorhabens bereits vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgt sei, sei davon auszugehen, dass im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes die beschwerdeführende Partei keinen nackten Grund und Boden erwerben wollen habe, sondern ein bebautes

Grundstück. Durch die Annahme des vorbereiteten einheitlichen Angebotes sei die Bauherreneigenschaft nicht gegeben.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag vom 09.12.2015** brachte die beschwerdeführende Partei ergänzend vor, dass in der Beschwerdevorentscheidung angemerkt worden sei, dass die Vorplanung des Bauvorhabens bereits vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgt sei. Wie in der Beschwerde mehrfach erläutert, sei die verbindliche mündliche Kaufvereinbarung mit der A-GmbH (mit Herrn E) bereits ein Jahr zuvor, nämlich am 22.06.2011, getroffen und in der A-GmbH-Aufsichtsratssitzung vom 28.09.2011 genehmigt worden. Eine finale Verknüpfung zwischen Grundstückskauf und Bauauftrag sei nicht gegeben, weil zum Einen das Grundstück nicht in dieser oder einer ähnlichen Form beworben worden sei und keine dafür vorgegebene Haustypen zur Wahl gestanden seien. Zum Anderen sei das Gebäude durch die beschwerdeführende Partei und B von Grund auf selbst geplant worden und die Zusammenlegung der Grundstücke auf deren Initiative erfolgt. Von einem Kooperationsvertrag zwischen der A-GmbH und der B-GmbH seien sie nie in Kenntnis gesetzt worden. Es sei zudem anzumerken, dass zwei im Exposé beworbene Grundstücke damals ebenfalls zusammengelegt und verkauft worden seien, aber noch immer nicht bebaut seien. Nach Rücksprache mit der Grundeigentümerin bestehe auch für diese keine Verpflichtung zu einem Bauauftrag an die B-GmbH. Eine Veräußerung ohne Bauauftrag sei daher auch in diesem Fall möglich gewesen.

Im **Vorlagebericht vom 24.02.2016** führte die belangte Behörde ergänzend aus, dass als Bauherr nur anzusehen sei, wer kumulativ

1. auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne,
2. das Baurisiko zu tragen habe und
3. das finanzielle Risiko tragen müsse.

Dem Käufer sei von der A-GmbH offenbar ein standardisiertes, vorgeplantes Wohnhaus angeboten worden, welches jedoch weitgehend den eigenen Vorstellungen und Bedürfnissen habe angepasst werden können. Soweit die beschwerdeführende Partei die eigene Planung ins Treffen führe, sei sie auf entsprechende Judikatur des VwGH verwiesen, in welcher dieser einen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung auch im Falle einer Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl der Baustoffe bejaht habe.

Hinsichtlich des Baurisikos wurde seitens der belangten Behörde bemerkt, dass der A-GmbH am 03.07.2012 der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses erteilt worden sei.

Im Hinblick auf die Tragung des finanziellen Risikos wies die belangte Behörde darauf hin, dass sich der aus der Schlussrechnung vom 24.10.2013 ergebende Gesamtbetrag mit dem von der Käuferin ausgehandelten Fixpreis laut Auftragsbestätigung vom 03.07.2012 decke.

Weiters sei entscheidend, dass der Kaufvertrag vom 17.07.2012 in ein Vertragsgeflecht einbezogen gewesen sei, das die Verschaffung eines bebauten Grundstückes zum Ziel gehabt hatte. Eine Vorausplanung sei aufgrund der zeitlichen Abfolge gegeben gewesen,

da das Bauansuchen bereits vor dem 17.07.2012, nämlich am 19.06.2012 durch den Bauführer B-GmbH und die beschwerdeführende Partei als Bauwerberin eingebracht worden sei und am 03.07.2012 der Bauauftrag erteilt worden sei. Es sei anzunehmen, dass die Erwerberin (spätestens) mit Abschluss des Grundstückskaufvertrages in ihrer Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber dem Veräußerer nicht mehr frei war.

Mit **Eingabe vom 27.02.2017** brachte die **beschwerdeführende Partei** vor, dass entgegen der Begründung der Beschwerdevorentscheidung eine Veräußerung einzelner Grundstücke ohne Bauauftrag an die B-GmbH durchaus möglich gewesen sei und auch stattgefunden habe. Anhand einer nunmehr vorgelegten Kopie einer Planskizze, die von der Homepage der A-GmbH aus dem Jahre 2011 stamme, sei ersichtlich, dass auf vier Grundstücken, insbesondere auf dem von der beschwerdeführenden Partei gekauften Grundstück, kein Haus eingezeichnet ist. Auf dieser von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Kopie der Planskizze sind abgesehen von diesen vier Grundstücken auf allen anderen Grundstücken der Wohnanlage A Hausumrisse eingezeichnet. Eines dieser vier Grundstücke sei von Frau Mag. J. P. gekauft worden, ohne dass es zum Zeitpunkt der Eingabe (27.02.2017) bebaut gewesen wäre. Weiters würde diese ihr Grundstück laut persönlicher Aussage nicht mit der B-GmbH bebauen. Diese sei dazu nicht verpflichtet. Die beschwerdeführende Partei legte dazu ein Foto des Grundstückes von Mag. P. vor, welches am 22.02.2017 aufgenommen worden sei. Die in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung enthaltene Feststellung, dass eine Veräußerung einzelner Baugrundstücke ohne Erteilung eines Bauauftrages an die B-GmbH laut Kooperationsvertrag nicht möglich sei, sei, da dies entgegen dieser Feststellung dennoch wie gezeigt bereits geschehen sei, zu hinterfragen.

Die belangte Behörde legte einen nicht unterfertigten **Kooperationsvertrag** zwischen der B-GmbH (im Vertrag: "GU") und der A-GmbH (im Vertrag: "KP") vor. Dieser habe laut Punkt 8. am 01.04.2011 in Kraft treten und für eine Dauer von 36 Monaten abgeschlossen werden sollen. Auf diesen nahm die belangte Behörde in ihrer Begründung der Beschwerdevorentscheidung offenbar Bezug. Dieser auch von der beschwerdeführenden Partei nunmehr in der Eingabe vom 27.02.2017 angesprochene Kooperationsvertrag lautet (auf Basis der von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen) auszugsweise, wobei als "GU" die B-GmbH und als "KP" die A-GmbH 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 A II“ zu veräußern. Hiervon ausgenommen sind die vor Inkrafttreten dieses Kooperationsvertrages bereits*

vorgemerkten Interessenten (K., H., S./F. und P.). 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."

Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung GA\_1 des Bundesfinanzgerichtes am 24.02.2016 ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 05.05.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung GA\_1 gemäß § 9 Abs. 9 BF GG abgenommen und der Gerichtsabteilung GA\_2 neu zugeteilt.

Mit **Auskunftsersuchen vom 19.2.2019** wurden der B-GmbH folgende Fragen gestellt bzw. Unterlagen angefordert:

1. *Erfolgte die Vermittlung des Kaufvertrages vom 04.07.2012, abgeschlossen zwischen der A-GmbH (Verkäufer) und Herrn B und Frau Bf. (Käufer) über die Liegenschaft EZ\_1 Grundbuch der KG, bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. GStNr\_1, zum Kaufpreis von 108.240,00 Euro, sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines "C-Hauses" in "M/A" auf der "Parz. Nr. GStNr\_1" im Rahmen des zwischen der B-GmbH und der A-GmbH, Adr\_2 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage A II (M)?*
  
2. *Wurde für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines "C-Hauses" in " M/A " auf der "Parz. Nr. GStNr\_1" anHerrn B und Frau Bf. im Rahmen des zwischen der B-GmbH und der A-GmbH, Adr\_2 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage A II (M) eine Verkaufsprovision bezahlt?  
Wenn ja, nach welcher konkreten Vertragsbestimmung laut Punkt 6 des Kooperationsvertrages?*
  
3. *Welcher konkrete Haustyp wurde für Herrn B und Frau Bf. auf der Liegenschaft EZ\_1 Grundbuch der KG, Grundstück Nr. GStNr\_1, errichtet?*
  
4. *Ablichtungen des Werkvertrages und sämtlicher bezughabender Unterlagen in Zusammenhang mit dem Auftragsschreiben vom 03.07.2012 der Firma B-GmbH über den Auftrag zur Errichtung eines "C-Hauses" in " M/A " auf der "Parz. Nr. GStNr\_1" betreffend Herrn B und Frau Bf. sind zu übermitteln.*

Dazu teilte die B-GmbH in der **Stellungnahme vom 4.3.2019** mit:

- "1. Ja, die Vermittlung des Kaufvertrages sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines „G-Hauses“ in „A A-GmbH“ erfolgte im Rahmen des Kooperationsvertrages mit der A-GmbH, Adr\_2, betreffend Wohnanlage A II.
2. Nein, es wurde für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines „G-Hauses“ keine Verkaufsprovision bezahlt.

3. Konkreter Haustyp: siehe Auftragsschreiben

4. Es gibt keinen Werkvertrag. Auftragsschreiben samt Schlussrechnung im Anhang."

Der Stellungnahme wurde eine **Auftragsbestätigung vom 9.7.2012** beigelegt. Demnach beauftragten Bf. und B die B-GmbH mit der Errichtung eines C-Hauses laut Einreichplan 01-04 vom 19.06.2012 mit Festpreisgarantie, Haus AB 3 lt. Anbot zum Gesamtkaufpreis von 231.403,71 Euro. In der Auftragsbestätigung sind folgende "Vorbemerkungen" enthalten:

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

*- Die Bauleitung ist im Angebot inkludiert.*

*- Bei den angeführten Positionen handelt es sich um Pauschalpreise, ausgenommen hiervon sind die mit Massen ausgewiesenen Positionen bei A: Fundamente bis J: Ausbaustufe 3. 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*

*Die Rollierung (Unterbau der Bodenplatte) ist auf eine Maßgenauigkeit von +/— 2,5cm herzustellen.*

*- 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 (C-Haus) nicht mehr garantiert wird (Verschiebungen nach hinten möglich).*

*- Vor Baubeginn muss eine befestigte Zufahrtsmöglichkeit geschaffen werden*

#### **Im Anbot nicht enthaltene Positionen:**

*- Eine eventuelle Wasserhaltung ist im Anbot nicht enthalten (Grund-, Quell- u. Oberflächenwasser).*

*- ACHTUNG: In den Positionen A: Fundamente bis C: Rohbau sind bis auf die separat ausgewiesenen Stunden nur die Materialpreise enthalten. D.h.: das für die Position B: Gründungselemente KEINE Arbeitsstunden kalkuliert wurden, da diese Arbeiten in der Regel von den bauseits beigestellten Helfern durchgeführt werden. Sollten diese Arbeiten durch Facharbeiter durchgeführt werden, kann es zu Mehrstunden gegenüber dem Anbot bzw. Auftrag kommen.*

*- Eine eventuelle Verdichtung des Unterbaus (Rüttlerplatte) ist im Anbot nicht enthalten.*

*- Ebenfalls nicht enthalten: Baggerungen, Erdarbeiten, Sand— u. Schottermaterial, Außengestaltung, Abdichtung der Roh—Balkonplatte bei Terrassenüberdachung"*

Weiters wurde eine **Schlussrechnung** der B-GmbH übermittelt, wonach der Gesamtkaufpreis "Lt. gemeinsamen Auftrag" für die Ausbaustufe 3 für das C-Haus insgesamt 231.043,71 Euro betragen habe.

Mit **Auskunftsersuchen vom 19.2.2019** wurden der A-GmbH folgende Fragen gestellt bzw. Unterlagen angefordert:

1. *Erfolgte die Vermittlung des Kaufvertrages vom 04.07.2012, abgeschlossen zwischen der A-GmbH (Verkäufer) und Herrn B und Frau Bf. (Käufer) über die Liegenschaft EZ\_1 Grundbuch der KG, bestehend aus dem einzigen Grundstück Nr. GStNr\_1, zum Kaufpreis von 108.240,00 Euro, sowie die Erteilung des Auftrages zur Errichtung eines "C-Hauses" in "M/A" auf der "Parz. Nr. GStNr\_1" im Rahmen des zwischen der B-GmbH und der A-GmbH, Adr\_2 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage A II (M)?*
2. *Wurde für die Vermittlung des Auftrages zur Errichtung eines "C-Hauses" in "M/A" auf der "Parz. Nr. GStNr\_1" an Herrn B und Frau Bf. im Rahmen des zwischen der B-GmbH und der A-GmbH, Adr\_2 abgeschlossenen Kooperationsvertrages betreffend die Wohnanlage A II (M) eine Verkaufsprovision bezahlt?*  
*Wenn ja, nach welcher konkreten Vertragsbestimmung laut Punkt 6 des Kooperationsvertrages?*

Dazu teilte die A-GmbH in der **Stellungnahme vom 7.3.2019** mit:

"ad1.)

*Der Kaufvertrag vom 4.7.2012 erfolgte im Rahmen des aufrechten Kooperationsvertrages nicht jedoch zu dessen Bestimmungen. Herr Ms. teilte am 16.05.2012 mit, dass er den Entfall der Bauverpflichtung der Käufer akzeptiere.*

*Daher wurde das Grundstück ohne Bauauftragsverpflichtung an die Beschwerdeführer verkauft.*

ad 2.)

*Aus obigen Grund wurde seitens der A-GmbH keine Provision in Rechnung gestellt und auch keine von B-GmbH bezahlt."*

## **Vorbringen in der mündlichen Verhandlung am 24.4.2019**

Seitens der Beschwerdeführerin wurde ergänzend ausgeführt, dass sie sich schon im Vorfeld für einen Grundkauf in M interessiert habe und auf freie Grundstücke im Bereich der nunmehrigen Wohnanlage A II aufmerksam geworden sei. Ursprünglich sei sie davon ausgegangen, dass dort nur ein Doppelhaus oder ein Reihenhaus möglich sei. Nach Gesprächen mit der A-GmbH hätte sich ergeben, dass auch eine andere Bauweise möglich ist. In weiterer Folge sei der Grund erworben worden. Es hätte ein Jahr gedauert, bis es zur Zusammenlegung der Grundstücke gekommen sei.

Seitens der belangten Behörde wurde ausgeführt, dass dieses Faktum nichts daran ändere, dass die Beschwerdeführerin und ihr Lebensgefährte eine zu bebauende Liegenschaft erworben hätten. Dies bestritt die Beschwerdeführerin.

## Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBI. 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, BGBI. 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, BGBI. 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, BGBI. 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 BGBI. I Nr. 85/2008 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Nach § 9 Z 4 GrEStG 1987 idF. BGBI I Nr. 85/2008 sind Steuerschuldner die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

§ 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 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 der Erwerberin 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 B-GmbH und der A-GmbH ein Kooperationsvertrag abgeschlossen, in dem es der A-GmbH untersagt war, ohne Abstimmung mit der B-GmbH einzelne Baugrundstücke ohne einen Bauauftrag mit der B-GmbH auf dem Projekt "Wohnanlage A II" zu veräußern. Hiervon ausgenommen waren nur vor Inkrafttreten dieses Kooperationsvertrages bereits vorgemerkt namentlich genannte Interessenten, wobei die beschwerdeführende Partei nicht genannt war. Die B-GmbH hat in ihrer Auskunftserteilung vom 04.03.2019 bestätigt, dass die Erteilung

des Auftrages zur Errichtung des von der beschwerdeführenden Partei erworbenen Hauses im Rahmen des Kooperationsvertrages mit der A-GmbH erfolgt sei. Auch die A-GmbH hat in der Auskunftserteilung vom 07.03.2019 bestätigt, dass der Kaufvertrag vom 04.07.2012 im Rahmen des aufrechten Kooperationsvertrages erfolgt sei. Jedoch sei seitens der B-GmbH eine Veräußerung des Grundstückes ohne Bauverpflichtung an die Beschwerdeführer akzeptiert worden.

Den sich widersprechenden Auskünften steht die Tatsache gegenüber, dass bereits mit Auftragsbestätigung vom 09. Juli 2012 die Errichtung eines "C-Hauses" gemäß dem Einreichplan vom 19. Juni 2012 an die B-GmbH von der beschwerdeführenden Partei beauftragt wurde. Das Gericht geht aus folgenden Gründen davon aus, dass sich die beschwerdeführende Partei in ein bereits vorgegebenes Projekt einbinden ließ:

- Mit dem Einreichplan vom 19. Juni 2012 war die Vorplanung bereits weitgehend vor Erwerb des Grundstückes mit Kaufvertrag vom 17. Juli 2012 abgeschlossen.
- Die Auftragserteilung an die B-GmbH erfolgte bereits vor Abschluss des Kaufvertrages vom 17. Juli 2012 über den Erwerb des Grundstückes.
- Es bestand ein Kooperationsvertrag zwischen der B-GmbH und der A-GmbH, welcher ausdrücklich untersagte, einzelne Baugrundstücke ohne einen Bauauftrag mit der B-GmbH zu vermitteln. Die Auskunft der A-GmbH, wonach die Grundstücksveräußerung außerhalb dieser Verpflichtung aus dem Kooperationsvertrag erfolgt sei, widerspricht nicht nur der Auskunft der B-GmbH, sondern auch dem tatsächlichen Zeitablauf (Planung durch die B-GmbH vor Auftragserteilung an die B-GmbH und vor Erwerb des unbebauten Grundstückes).
- 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 herzstellendem 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 der Auftragsbestätigung vom 9. Juli 2012, dass der beschwerdeführenden Partei nur sehr eingeschränkte Möglichkeiten zur Planänderungen gegeben waren. So wurde der Zeitpunkt der letztmöglichen Planänderung festgelegt, wobei Ausgangspunkt offenbar der von der B-GmbH erstellte Einreichplan vom 19. Juni 2012 war.

## **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).

Die Bauausführung wurde bereits in der Auftragsbestätigung vom 9. Juli 2012 sehr konkret festgelegt, sodass der beschwerdeführenden Partei diesbezüglich kaum Dispositionsmöglichkeiten eingeräumt wurden. 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. Im Bauauftrages selbst erfolgte keine Kostenaufstellung hinsichtlich der einzelnen Bauleistungen. Es ist 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.).

Im gegenständlichen Fall wurde mit Auftragsbestätigung vom 9. Juli 2012 ein Fixpreis von Euro 231.403,71 vereinbart, welcher auch mit der vorgelegten Schlussrechnung genau eingehalten wurde. Das erkennende Gericht geht daher davon aus, dass die beschwerdeführende Partei im Zusammenhang mit der Errichtung des Bauwerkes kein finanzielles Risiko getragen hat.

Da kein Merkmal für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei vorliegt, 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.

## **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 Beschwerdevorentscheidung 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 klarenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 6. Mai 2019