

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf. , über die Beschwerde vom 23.04.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.03.2014, EN Xbetreffend 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**

### **1. Sachverhalt und Parteivorbringen**

#### **1.1. Bauakt**

##### **1.1.1 Ansuchen zur Schaffung von Bauplätzen**

Aus dem Bauakt der Stadtgemeinde L (Baubehörde) zu GZ xxx betreffend T-Straße 2, 2a, 4, 4a geht hervor, dass die Firma I GmbH am 25.07.2008 ein Ansuchen zur Schaffung von Bauplätzen der Grundstücke Nr. y, im Ausmaß von 868 m<sup>2</sup> und Nr. yy, im Ausmaß von 679 m<sup>2</sup> beide aus EZ 18, KG R gestellt hat. Dieses Ansuchen wurde mit Bescheid vom 15.10.2008 bewilligt.

##### **1.1.2 Antrag auf Baubewilligung Doppelwohnanlage**

Am 29.09.2008 (eingelangt bei der Behörde am 11.11.2008) wurde von der I GmbH bei der Baubehörde um Baubewilligung für die Errichtung einer Doppelwohnanlage mit Garage und Hauskanalleitung auf dem Grundstück Nr. y und yy in R angesucht. Unterzeichnet wurde dieses Ansuchen vom zeichnungsberechtigten Geschäftsführer der I GmbH und dem als Grundeigentümer angeführten V.. Als Bauwerber, Planverfasser und Bauführer wurde die Firma I GmbH angegeben. Diesem Ansuchen beigelegt waren die Baubeschreibung, der Bauplan, die Energieausweise (erstellt am 19.10.2008) und die schriftliche Bestätigung des Planverfassers. Alle Unterlagen waren mit dem Firmenstempel der I GmbH und der Unterschrift des Geschäftsführers versehen.

### **1.1.3. Erteilung Baubewilligung Doppelwohnanlage**

Die Baubewilligung für GZ xxx wurde der I GmbH von der Baubehörde mit Bescheid vom 24.08.2009 erteilt.

Auszug aus dem Bescheid vom 24.08.2009:

"...

#### **BESCHEID**

*Auf Grund des Antrages vom 29.09.2008 (ha eingelangt am 11.11.2008) und nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens, insbesondere der am 13.08.2009 durchgeführten Bauverhandlung, deren Niederschrift einen wesentlichen Bestandteil dieses Bescheides bildet, ergeht vom Bürgermeister der Stadtgemeinde L als Behörde erster Instanz im eigenen Wirkungsbereich der Gemeinde im Rahmen der Landesvollziehung folgender*

#### **SPRUCH**

I)

*Der I GmbH, ... , wird gemäß § 35 Abs 1 und 2 iVm § 45 Abs 2 OÖ Bauordnung 1994 LGBl Nr 66/1994 idgF*

*die*

#### **BAUBEWILLIGUNG**

...

*B) für die Errichtung eines Wohnhauses (2 Wohneinheiten) und einer Hauskanalanlage auf dem Grundstück Nr. yy, KG R (T-Straße 4, 4a), nach Maßgabe des bei der mündlichen Bauverhandlung aufgelegenen und als solchen gekennzeichneten Plansatzes der I GmbH vom 25.09.2008, in der Fassung vom 29.01.2009, erteilt.*

..."

### **1.1.4 Ansuchen um Baubewilligung Garage**

Am 11.03.2010 (eingelangt bei der Behörde am 15.03.2010) stellte der Bf. bei der Baubehörde einen Antrag auf Baubewilligung für die Errichtung einer Garage auf dem Grundstück Nr. yy, KG R (T-Straße 4).

### **1.1.5 Baufortschrittmeldung des Bauführers an Baubehörde**

Die I GmbH meldete der Baubehörde am 10.05.2010, (Kalenderwoche 19) gemäß § 40 Abs. 4 OÖ Bauordnung, die Fertigstellung des Rohbaus einschließlich der Dachdeckung für den Neubau auf Grundstück Nr. yy, KG R mit Kalenderwoche 20.

### **1.1.6 Erteilung Baubewilligung Garage**

Die Baubewilligung für die Errichtung einer Garage wurde nach Maßgabe des bei der mündlichen Bauverhandlung aufgelegenen und als solchen gekennzeichneten Planansatzes der I GmbH vom 09.03.2010 mit Bescheid vom 13.10.2010 von der Baubehörde erteilt. Als Planverfasser und Bauführer trat auch hier die I GmbH auf.

### **1.1.7. nachträgliche Bauanzeige "Dachgaupen"**

Mit 17.12.2010 zeigte der Bf. der Baubehörde nachträglich die Errichtung von Dachgaupen beim Wohnhaus "T-Straße 4" auf dem Grundstück Nr. yy, EZ xxxx, KG R an. Als Planverfasser und Bauführer trat auch hier die I GmbH auf. Der angeschlossene Austauschplan wurde mit dem Hinweis "Änderung vom 15.10.2009" versehen. Von der Baubehörde erging am 04.02.2011 die Mitteilung, dass eine Untersagung der Bauausführung nicht beabsichtigt ist.

#### **1.1.8. Anzeige Baufertigstellung**

Die Anzeige der Baufertigstellung auf dem Grundstück Nr. yy, EZ xxxx KG R (T-Straße 4 und 4a) gemäß § 42 Oö BauO LGBI Nr. 66/1994 idgF und gemäß § 20 Abs. 3 Oö Abwasserentsorgungsgesetz erfolgte am 03.09.2012.

#### **1.2. Kaufvertrag vom 05.09.2008**

Mit Kaufvertrag vom 05.09.2008 erwarben der Bf. und seine Ehegattin je einen 159/679 Anteile des Grundstückes yy der EZ 18 KG R zum Gesamtkaufpreis iHv € 63.600,00. Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass der Bf. und seine Ehegattin die Wohnhaushälfte TOP 3, des noch zu errichtenden Doppelwohnhauses, erhalten sollen. Vorerst wurde nur ideelles Miteigentum vereinbart.

Auszug aus dem Kaufvertrag:

"...

#### *II. Allgemeines*

*Herr V. ist grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ 18, Grundbuch yyy R, Bezirksgericht Traun, ob welcher Liegenschaft unter anderem das Grundstück Nr. G vorgetragen ist.*

*Aufgrund der Vermessungsurkunde des Dipl. Ing. Sv., staatlich befugter und beeideter Ingenieurkonsulent für Vermessungswesen, W. Straße 26, PLZ L, vom 25.07.2008, GZ zzz, wird das Grundstück G untergeteilt in die Grundstücke y, yy sowie Teilstück 1. Gleichzeitig erfolgt eine Abschreibung des neu gebildeten Teilstückes 1 im Umfang vom 43 m<sup>2</sup> zum öffentlichen Gut, vorgetragen ob der EZ zzzz, Grundbuch yyy R, Bezirksgericht Traun.*

*Auf dem neu gebildeten Grundstück yy im unverbürgten Gesamtausmaß von 679 m<sup>2</sup> beabsichtigen die Käufer, nämlich die Ehegatten A und Bf., gemeinsam mit weiteren Käufern ein Doppelwohnhaus zu errichten.*

*Die nunmehrigen Käufer, nämlich die Ehegatten A und Bf. erwerben zu diesem Zwecke vorerst einen ideellen Miteigentumsanteil am neu gebildeten Grundstück Nr. yy, derzeit vorgetragen ob der EZ 18, Grundbuch yyy R, Bezirksgericht Traun, wie folgt:*

*A..... 159/679-stel Anteil*

*Bf. .... 159/679-stel Anteil*

*um in weiterer Folge gemeinsam mit anderen Käufern auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus zu errichten.*

*Festgehalten wird, dass die nunmehrigen Käufer die Wohnhaushälfte Top 3 hinsichtlich des noch zu errichtenden Doppelwohnhauses erhalten sollen. Der kaufgegenständliche ideelle Grundstücksanteil weist eine Fläche von 318 m<sup>2</sup> auf.*

...

### **III. GEGENLEISTUNG**

*Hinsichtlich des Kaufpreises vereinbaren die Vertragsparteien nachstehendes:  
Als Kaufpreis für die jeweils 159/679stel Anteile vereinbaren die Vertragsparteien einen Pauschalbetrag in Höhe von € 63.600,00 (in Worten Euro dreiundsechzigtausendsechshundert).*

...

### **VII. IDEELLE MITEIGENTUMGSBEGRÜNDUNG**

*Die Käufer sind darüber belehrt worden, dass diese in weiterer Folge am gegenständlichen Grundstücksanteil - entsprechend ihrem Miteigentumsanteil - Wohnungseigentum mit dem Erwerber des restlichen Grundstücksanteiles an dem Grundstück yy, vorgetragen ob der EZ 18, Grundbuch yyy R, Bezirksgericht Traun, zu begründen haben.*

*Bis zur Begründung von Wohnungseigentum steht den Käufern das alleinige Nutzungsrecht an jener Grundstücksfläche zu, welche den jeweiligen Doppelwohnhaushälften zugeordnet ist.*

*Dies hat zur Folge, dass den Käufern das alleinige Nutzungsrecht an jener Grundstücksfläche zukommt, welches der Doppelwohnhaushälfte Top 3 entspricht.*

*Die Käufer verzichten bis zur Begründung von Wohnungseigentum im Grundbuch auf die Teilungsklage.*

*In weiterer Folge beabsichtigen die Vertragsparteien, mit den jeweiligen Miterwerbern des restlichen Miteigentumsanteiles über ein noch gemeinsam zu bestimmendes Bauunternehmen das Doppelwohnhaus errichten zu lassen. Diesbezüglich werden die Käufer Einvernehmen zu erzielen haben. Sollten zur Begründung von Wohnungseigentum die Miteigentumsanteile geringfügig abgeändert werden müssen, so sind die Vertragsparteien mit ihren Rechtsnachfolgern verpflichtet, die Abänderungen unentgeltlich durchzuführen....*

...

### **IX. KOSTEN STEUERN UND GEBÜHREN**

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

*Die Käufer verpflichten sich zur ungeteilten Hand auf das Anderkonto bei der Bank Wels Süd, Konto Nr. xxy, BLZ xyy,*

*die 3,5 %-ige Grunderwerbsteuer in Höhe von € 2.226,00  
sowie die 1 %-ige Eintragungsgebühr in Höhe von € 636,00  
sohin gesamt € 2.862,00.*

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

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

*..."*

### **1.3. Wohnungseigentumsvertrag vom 17.08.2010/23.09.2010/30.09.2010**

Der Wohnungseigentumsvertrag wurde von den Miteigentümern am 17.08.2010 und von den Pfandgläubigern am 23.09.2010 bzw. 30.09.2010 unterzeichnet.

Auszug aus dem Wohnungseigentumsvertrag:

"...

I.

*Die in der angeschlossenen Tabelle, Spalte A, unter laufender Nummer 1 bis 6 angeführten und in Spalte C namentlich genannten Vertragsparteien sind zu den in Spalte D ausgewiesenen Anteilen Miteigentümer der Liegenschaft EZ xxxx, Grundbuch yyy R, Bezirksgericht Traun, bestehend aus dem Grundstück Nr. yy.*

*Auf dieser Liegenschaft wurde ein Doppelwohnhaus samt Garagen- und KFZ-Abstellplätze, laut dem von der Behörde genehmigten Plan mit zwei selbstständigen Wohnungseinheiten errichtet.*

II.

*Sämtliche Miteigentümer erteilen ihre ausdrückliche Zustimmung, dass ihre bisherigen Miteigentumsanteile, welche in der angeschlossenen Tabelle unter D angeführt sind, nunmehr in die sich aus dem Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Baumeister Ing. SV, vom 11.04.2010, festgesetzten Nutzwerte, welche in der angeschlossenen Tabelle unter E angeführt sind, abgeändert werden können. Diese beziehen sich auf die tatsächliche Nutzfläche.*

*Die hiedurch erforderliche Übernahme bzw. Übertragung von Liegenschaftsanteilen erfolgt vollkommen unentgeltlich im Sinne der Vertragspunkte VII. der Kaufverträge vom 19.10.2009 bzw. 05.09.2008.*

*Sohin übergeben die Ehegatten A, und Bf., jeweils einen Grundstücksanteil von 3845/593446-stel Anteile an Frau C. Frau C, erklärt die Übernahme der erhaltenen Anteile von gesamt 7690/593446-stel Anteile.*

III.

*Die in der Tabelle Spalte C unter lfd. Nr. 1 bis 6 genannten Miteigentümer räumen sich wechselseitig das Recht auf ausschließliche Nutzung und alleinige Verfügung über die in der Tabelle Spalte B angeführten Einheiten, welche aus den in Spalte G ersichtlichen Räumlichkeiten bestehen, im Sinne des § 2 (WEG 2002) nach Maßgabe der in der Tabelle angeführten Aufstellung ein, sodass hiedurch ein mit dem Miteigentumsanteil untrennbar verbundenes, dingliches Recht - das Wohnungseigentum - begründet wird, dessen Gegenstand die ausschließliche Nutzung und alleinige Verfügung über die bewohnbaren, in der Spalte G bezeichneten Räume der in Spalte B genannten Einheiten, durch den jeweiligen Wohnungseigentümer darstellt.*

*Festgehalten wird, dass die Ehegatten A und Bf., die gegenständlichen Anteile unter gleichzeitiger Begründung des gemeinsamen Wohnungseigentumes von Ehegatten erwerben.*

*angeschlossene Tabelle:*

*[...]*

*..."*

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

Bei der belangten Behörde wurde die Anzeige der selbst berechneten Grunderwerbsteuer für den Bf. iHv € 1.113,00 mit 01.10.2008 im EDV-System vermerkt.

#### **1.5. Grunderwerbsteuerbescheide vom 18.09.2013**

Mit Bescheid vom 18.9.2013 setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer aufgrund des Kaufvertrages vom 5.9.2008 für den Bf. mit € 2.623,20 fest. Die bisher selbst berechnete Grunderwerbsteuer betrug € 1.113,00, sodass sich eine Nachforderung von € 1.510,20 ergab. Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, dass es sich bei den in der Gegenleistung ermittelten Sonstigen Leistungen iHv € 86.297,00 (€ 43.148,50 je 159/679stel Anteil) um die Baukosten lt. Werkvertrag bzw. Vereinbarungen mit der Fa. I GmbH handle. Aufgrund von durchgeführten Recherchen und Befragungen bei Gemeinden, diversen Liegenschaftsverkäufern und Liegenschaftserwerbern könne angenommen werden, dass der Bf. als Grundstückserwerber an die Planung eines Organisators, in welchem die Gebäudeplanung weitestgehend vorgegeben war, gebunden waren und ein Kauf von Grundstück und herzustellendem Gebäude anzunehmen sei. Zwischen dem Abschluss des Kaufvertrages und der schriftlichen Vereinbarung mit dem Organisator (Fa. I GmbH) bestehe ein enger sachlicher Zusammenhang. Nach ständiger Rechtsprechung seien neben den Grundstückskosten auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen, wenn die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstückes in finaler Verknüpfung stünden.

### **1.6. Berufung vom 01.10.2013**

Mit Schreiben vom 01.10.2013 wurde vom Bf. gegen den Bescheid vom 18.09.2013 in der Berufung vorgebracht, dass kein Zusammenhang zwischen Grundstückskauf von einer Privatperson und der Beauftragung an die Firma I GmbH, ein Haus zu bauen bestehe. Das Grundstück sei vom Bf., nach längerer Suche, am 02.09.2008 von der Privatperson V. erworben worden. Der Verkäufer habe sich bezüglich des Grundstücksverkaufs an die Firma Z Immobilien gewendet, und die habe den Verkauf vermittelt. Das Grundstück sei ursprünglich ein Gesamtgrundstück gewesen und neu vermessen und in vier Parzellen geteilt worden. Der Bf. sei der erste Käufer gewesen, die restlichen Parzellen seien an die nunmehrigen Nachbarn verkauft worden. Der Kaufvertrag für diesen Erwerb sei vom Rechtsanwalt Dr. Ra. ausgefertigt und am 05.09.2008 von allen Beteiligten (Käufer und Verkäufer) unterzeichnet worden. In diesem Vertrag seien unter Punkt IX. (Kosten, Steuern und Gebühren) alle anfallenden Kosten aufgelistet worden, welche auch bezahlt worden sind. Auf der Suche nach einer Baufirma für den Bau eines Eigenheimes sei der Bf. schließlich bei der Firma I GmbH fündig geworden. Nach einigen Gesprächen mit dem Geschäftsführer, GF, sei am 27.02.2009 ein Werkvertrag unterzeichnet worden. Die Behauptung, dass die Gebäudeplanung weitestgehend vorgegeben gewesen sei, sei schlichtweg falsch. Richtig sei vielmehr, dass der Bf. das Haus, in technischer und statischer Rücksprache mit der Firma I GmbH, selbst geplant und gestaltet habe (Raumaufteilung, Anordnung der Fenster und Terrassentüren, Eingangssituation, Außengestaltung, Dachgaupen, Fassadengestaltung, Materialien, etc.). Es sei zwar von I ein Bauleiter zu Verfügung gestellt worden, doch die ganze Koordinierung und Gespräche mit den Professionisten seien vom Bf. geführt worden. Dies lasse sich anhand der Planungsunterlagen und Mitschriften beweisen. Gebunden an die Gebäudeplanung sei der Bf. auch aufgrund der Bauverordnung in L, nur bei der Hausgröße (mögliche bebaubare Fläche) bzw. der Bauhöhe. Die restlichen Planungen, Preisverhandlungen aller Gewerke sowie koordinierende Arbeiten wurden vom Bf. durch- bzw. ausgeführt. Alleine die Einreichplanung sei dreimal abgeändert worden, bis alles so gestaltet war wie der Bf. das wünschte. Noch dazu bestehe in keinster Weise ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstücksverkäufer und der Firma I GmbH. Der Bf. hätte ein Grundstück gekauft und rund 5 Monate später eine Baufirma damit beauftragt ein Haus zu bauen. Die Planung sei nicht vorgegeben gewesen und habe dem Bf. gestalterisch sehr viele Freiheiten gelassen. Da es sich um eine Doppelhaushälfte handle, sei das vor Ort auch ersichtlich, dass beide Haushälften nur so viel miteinander zu tun haben, dass sie zusammengebaut worden sind.

### **1.7. Antwortschreiben des Bf. vom 24.2.2014**

Das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 20.01.2014 wurde vom Bf. mit Schreiben vom 24.02.2014 folgendermaßen beantwortet:

*„1.) Worauf war ihr Erwerbsvorgang gerichtet, was wollten sie erwerben?“*

*Wir wollten ein Grundstück im Großraum Linz erwerben um in weiterer Folge ein Haus darauf zu bauen.*

*2.) Wie haben Sie von diesem Projekt erfahren?*

*Wir suchten schon längere Zeit ein Grundstück und sahen am betreffenden Grundstück eine Werbetafel der Fa. Z Immobilien aus H an der ersichtlich war, dass dieses Grundstück zu kaufen wäre.*

*3.) Zu wem war ihr erster Kontakt betreffend ihres Erwerbsvorganges?*

*Wir nahmen mit Hrn. J von der Fa. Z Immobilien Kontakt auf. Wir machten Hrn. J ein Kaufangebot und sein Kunde, V., willigte ein und so wurde am 05.09.2008 beim Rechtsanwalt Dr. Ra. in Wels der Kaufvertrag unterzeichnet. Später kontaktierten wir einige Baufirmen und wurden schließlich bei I GmbH, die den Firmensitz in M haben, Kunde.*

*4.) Wie haben sie die Miteigentümer kennengelernt?*

*Die Miteigentümer lernten wir nach und nach im Zuge der Bauverhandlungen bzw. und auch erst später beim Bauen kennen.*

*5.) Haben Sie einen Miteigentümerbeschluss betreffend des Erwerbsvorganges bzw. Bauvorhabens mit den Miteigentümern gefasst?*

*Falls mit „Miteigentümerbeschluss“ der Wohnungseigentumsvertrag gemeint ist, dann ja. Kopie liegt bei.“*

*Weiters wurden vom Bf. in Kopie vorgelegt das Bauansuchen, die Baugenehmigung, der Wohnungseigentumsvertrag, der Einreichplan, der Kaufvertrag Grundstück und die Bestätigung vom Grundstückskauf von der Firma Z Immobilien.*

#### **1.8. Aufhebungsbescheid der belangten Behörde vom 27.3.2014**

*Mit Bescheid vom 27.03.2014 wurde der Bescheid vom 18.09.2013 von der belangten Behörde gemäß § 299 BAO aufgehoben, da sich der Spruch des Bescheides nicht als richtig erwiesen habe (Wiederaufnahmegrund und Ermessensbegründung fehlten).*

#### **1.9. Neuer Sachbescheid der belangten Behörde vom 27.3.2014**

*Mit 27.03.2014 wurde von der belangten Behörde ein neuer Sachbescheid mit folgendem Inhalt erlassen:*

*„ Betrifft: Kaufvertrag vom 05.09.2008 mit V.*

*Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit 2.623,20 €. Selbstberechneter Betrag 1.113,00 €. Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages ergibt sich eine Nachforderung in der Höhe von 1.510,20 €.*

*Die Grunderwerbsteuer war bereits fällig. Die Zahlungsfrist gem. § 210 Abs. 1 BAO und den zu entrichtenden Betrag entnehmen Sie bitte der gesondert ergehenden Buchungsmitteilung*



*Berechnung der festgesetzten Grunderwerbsteuer:*

*Gem. § 7 Z 3 GrEStG 1987 3,5% von der Gegenleistung in der Höhe von 74.948,50 € (gerundet gem. § 204 BAO) 2.623,20 €*

*Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:*

Kaufpreis	31.800,00 €
Sonstige Leistungen	43.148,50 €
Gegenleistung gem. § 5 GrEStG 1987	74.948,50 €

*Begründung:*

*Die Festsetzung erfolgt gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung und die Feststellungen im Vorhalteverfahren stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Aufgrund des Nachschauauftrages vom 28.02.2011 wurde bei der Fa. "I GmbH" eine Nachschau durchgeführt. Anlässlich dieser Nachschau erlangte die Abgabenbehörde Kenntnis vom Werkvertrag vom 27.02.2009. Die Kenntnis dieses Umstandes allein und in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.*

*Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtsbeständigkeit) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.*

*Gem. § 1 Abs.1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge betreffend inländischer 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 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 - 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).*

*Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass für den Erwerb von Liegenschaftsanteilen die Bemessungsgrundlage für die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch den Parteienvertreter nicht richtig festgestellt wurde. Die/der Erwerber/in hat mit dem vorliegenden Kaufvertrag Miteigentumsanteile an der kaufgegenständlichen Liegenschaft zur Begründung von Wohnungseigentum an der Wohnhaushälfte Top 3 erworben. Da mit den Miteigentümern kein Beschluss gefasst wurde, der auf den Liegenschaftserwerb und die Errichtung eines Gebäudes abgezielt hätte, ist rechtlich die Bauherreneigenschaft iSd GrEStG auf Seiten der Erwerber nicht möglich. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH vom 28.06.1995, 94/16/0159,0160). Gleichlautende Anträge an die Baubehörde bzw. gleichlautende Kaufverträge (Werkverträge) können den einheitlichen Willensentschluss nicht ersetzen.*

*Nach dem mit Vorhaltsbeantwortung vom 24.2.2014 vorgelegten Baubewilligungsbescheid wurde dieser der Firma I GmbH erteilt auf Grund ihres Ansuchens. Die Genehmigung wurde für Projekt A mit 2 Wohneinheiten und Projekt B mit 2 Wohneinheiten erteilt. Nach dieser an die I GmbH erteilten Baugenehmigung kann nicht gesagt werden, dass die Behauptung, die Gebäudeplanung sei im Zeitpunkt des Erwerbes weitestgehend abgeschlossen gewesen, falsch sei. Änderungen in der Raumaufteilung, bei der Anordnung der Fenster, Dachgaupen, Materialien können die Bauherrenschaft auf Seiten des Erwerbers/der Erwerberin nicht begründen.*

*Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer setzt sich daher aus den Grund- und Baukosten zusammen.*

*Die Beschwerde vom 01.10.2013 gegen den (nunmehr aufgehobenen) Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.09.2013 wirkt gem. § 253 BAO auch gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid. Für allfällige Ergänzungen zur Beschwerde vom 01.10.2013 steht die in der Rechtsmittelbelehrung genannte Frist zur Verfügung .“*

#### **1.11. Ergänzung der Beschwerde durch den Bf. vom 23.4.2014**

Mit Schreiben vom 23.04.2014 brachte der Bf. ergänzend zur Beschwerde vom 01.10.2013 vor, dass

1.) zur Behauptung Finale Verknüpfung

Von einer finalen Verknüpfung könne in diesem Fall nicht die Rede sein. Wie schon früher formuliert, sei das Grundstück von V. am 02.09.2008 erworben worden und am 05.09.2008 sei beim Rechtsanwalt in Wels der Kaufvertrag unterzeichnet worden. Zum Zeitpunkt des Grunderwerbs sei die Baufirma I GmbH noch kein Thema gewesen. Diese Tatsache werde auch im Kaufvertrag festgehalten: *„beabsichtigen die Vertragsparteien...über ein noch gemeinsam zu bestimmendes Bauunternehmen ein Doppelwohnhaus errichten zu lassen...“*. Aus keiner Bestimmung des Grundstückkaufvertrages gehe eine Verpflichtung der Käufer, auf dem Grundstück ein Haus der Firma I GmbH errichten zu lassen, hervor. Als Käufer hätte der Bf. auch einen anderen Anbieter mit der Bauausführung beauftragen können. Dies wäre dem Bf. völlig freigestellt und auch beabsichtigt gewesen.

Der Grundstückserwerb sei zum Zeitpunkt des Kaufes an keine mit dem Grundverkäufer zusammenarbeitende Organisation oder an ein vorgefertigtes Projekt gebunden gewesen. Der Grundkauf sei auch 6 Monate vor der Auftragsvergabe des Hausbaus an I GmbH erfolgt und nicht umgekehrt.

Natürlich erfolgte der Erwerb eines Baugrundstückes im Fall des Bf. in der Absicht mittelfristig ein Eigenheim darauf zu bauen. Nach Meinung des Bf. sei das Vorliegen einer erforderlichen Verknüpfung daran zu messen ob der Grunderwerber an ein ganz bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeiteten Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden sei. Der Grundverkäufer, die Privatperson V. sei in keinsten Weise an der Baufirma I GmbH beteiligt, gebunden oder habe sonstige Verbindungen. Er habe durch den späteren Hausbau durch besagte Baufirma auch keine Begünstigungen oder sonstigen finanziellen Vorteil.

2.) zur Behauptung Gebunden an ein vorgefertigtes Gebäude:

Auch diese Behauptung sei falsch. Zum Zeitpunkt des Grundkaufes habe sehr wohl die Absicht bestanden ein Haus darauf zu bauen. Jedoch noch nicht in welcher Art und mit welcher Baufirma. Wie eigentlich üblich habe sich der Bf. zuerst einmal in der Baubranche (u.a. bei der Fa. D, E, etc...) informiert und sei schließlich mit der Fa. I GmbH preislich übereingekommen dieses Haus errichten zu lassen. Um das vertraglich festzuhalten sei am 27.02.2009 ein Werkvertrag unterzeichnet worden, zusätzlich sei mit dem Geschäftsführer, GF, parallel auch noch vereinbart worden, dass sich der Bf. das Haus grundsätzlich selber planen würde. Von einem bestimmten vorgegebenen Haustyp oder einem „Kataloghaus“ sei nie die Rede gewesen. Für den Bf. sei immer klar gewesen, dass Haus selbst zu planen und zu gestalten (soweit durch die Bauverordnung der Stadtgemeinde L, der möglichen Bebauungsfläche inkl. Bauhöhe und durch statische Berechnungen möglich). Das, von der Fa. I GmbH gebaute Haus, sei einzigartig und

lasse sich nicht mit anderen Häusern vergleichen. Auch werde man dieses Haus nicht als vorgefertigtes „Kataloghaus“ oder als „festgelegten Haustyp“ bezeichnen können.

Um diese Tatsache zu untermauern könne vor Ort gerne ein Lokalaugenschein durchgeführt werden. Wie schon behauptet wurde das Haus vom Bf. selbst geplant (eigene Skizzen und CAD-Ausführungspläne in Kopie anbei).

Für den Bf., der hauptberuflich als Innenarchitekt arbeite, stelle so eine Hausplanung kein Problem dar und so sei individuell geplant und gestaltet worden. Der fertige Ausführungsplan sei dann mit dem Baumeister besprochen und statisch sowie behördlich überprüft worden. Dann sei aufgrund der eigenen Planung der Einreichplan für die Baubehörde erstellt worden.

3.) zur Behauptung: Die Steuer-Selbstberechnung wurde nicht richtig festgestellt

Neben den oben angeführten Argumenten würde das u.a. bedeuten, dass die Berechnung, die ein Rechtsanwalt im Kaufvertrag aufgestellt hat, grundlegend falsch sei. Wenn dem so wäre würde man die Rechtsanwaltschaft, die solche Verträge aufsetzen und vergewähren und denen man diesbezüglich natürlich auch vertraue, in ein schiefes Licht stellen.

4.) zur Behauptung: Kein Beschluss mit den Miteigentümern

Wie solle ein Beschluss mit Miteigentümern gefasst werden, wenn diese dem Bf. zum Zeitpunkt des Grunderwerbes, der Finanzierungszusage und der Ausführungsplanung noch gar nicht bekannt waren bzw. es diese Miteigentümer noch gar nicht gegeben habe? Erst im Zuge der Einreichung habe der Bf. einige der Miteigentümer kennen gelernt. Im Baubescheid der Stadtgemeinde L wurde auf Seite 5 u.a. angeführt, dass „... die Zustimmung der grundbürgerlichen Miteigentümer zur Errichtung der gegenständlichen Baumaßnahmen vorliegt.“ Also habe es sehr wohl diesen Beschluss gegeben.

5.) zur Behauptung: Gebäudeplanung weitgehend abgeschlossen - Bauherrenschaft seitens der Erwerber kann nicht begründet werden

Natürlich sei zum Zeitpunkt der Einreichung die Haushälfte des Bf. von der Planung her abgeschlossen gewesen. Es werde behauptet, Änderungen bei Fenstern, Gaupen und Materialien können die Bauherrenschaft nicht begründen. Das sehe der Bf. anders, zumal die ganze Gebäudekonzeption mit der anderen Haushälfte nichts zu tun habe. Dies betreffe vor allem die Eingangssituation, Fassadengestaltung, Dachkonstruktion und Ausführung, Belichtungsflächen, Raumaufteilung, etc..

Anzumerken sei auch noch:

Hätte der Bf. damals ein fertiges Hausprojekt samt Grundstück erworben, wäre die steuerliche Berechnung natürlich anders. Da dem aber, wie schon oben argumentiert, nicht so gewesen war, möchte der Bf. stichhaltige Beweise für die von der belangten Behörde aufgestellten Behauptungen sehen. Es entstehe beim Bf. mittlerweile der Eindruck, dass hier mit Biegen und Brechen Steuereintreibungen um jeden Preis durchgeführt werden. Da sich der Bf. solche ungeplanten Kosten als Großfamilie, die vor

kurzem durch den Hausbau sich sowieso einer großen finanziellen Belastung befinde, nicht leisten könne, behalte sich der Bf. in weiterer Folge das Recht vor, mit dieser Causa medial in die Öffentlichkeit (Volksanwalt, etc..) zu gehen.

### **1.11. Beschwerde vorentscheidung (BVE) vom 26.1.2016**

Die abweisende BVE wurde von der belangten Behörde damit begründet, dass der Bf. mit Kaufvertrag vom 05.09.2008 von V. je 159/679 ideelle Miteigentumsanteile am Grundstück yy der KG R erworben hätte um "gemeinsam mit anderen Käufern auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus zu errichten".

Mit den kaufgegenständlichen Anteilen hätte die Wohnhaushälfte Top 3 verbunden sein sollen. Im Zeitpunkt des Erwerbes der Anteile waren die übrigen Anteile des Grundstückes noch nicht verkauft. Die Miteigentümerin C habe ihre Miteigentumsanteile erst mit Kaufvertrag vom 19.10.2009 erworben. Bereits aus dem Kaufvertrag gehe also hervor, dass eine Bebauung mit einem Doppelhaus, für das Wohnungseigentum zu begründen sein werde, vorgesehen war und dass ganz konkret Gegenstand des Erwerbes die Wohnhaushälfte Top 3 sei.

Dementsprechend habe die Fa. I GmbH alle notwendigen Vorarbeiten zur Realisierung des Projektes begonnen. Bereits mit Eingabe vom 25.07.2008, eingelangt bei der Stadtgemeinde L am 27.08.2008, sei von I GmbH das Ansuchen um Bauplatzbewilligung für das Grundstück y und yy der KG R gestellt worden. In weiterer Folge sei am 29.09.2008 um Baubewilligung für zwei Wohnhäuser auf diesen Grundstücken angesucht worden. Die Baubewilligung sei der Fa. I GmbH am 24.08.2009 erteilt worden. Diese sei auch als Bauwerberin aufgetreten.

Die vom Bf. vorgelegten Baupläne, bei denen der Bf. als Bauwerber auftreten, würden die Errichtung einer Garage und einen Austauschplan betreffend Dachgaupenerrichtung betreffen.

Am 27.02.2009 hätte der Bf. mit I GmbH den Werkvertrag über die Errichtung des Doppelhauses, Haustyp Toskana lt. Plan vom 25.09.2008, abgeschlossen.

In den Leistungen der I GmbH sei auch die einmalige Planänderung des Einreichplanes, der von I GmbH zur Verfügung gestellt wurde (siehe Pkt 2. der Allgemeinen Auftragsbedingungen), inkludiert gewesen.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG würden Kaufverträge betreffend inländischer Grundstücke der Grunderwerbsteuer unterliegen. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG sei die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu bemessen. Gegenleistung sei alles, was der Erwerber aufwenden müsse, um das Grundstück zu erhalten. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges sei der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem es erworben werden soll (vgl. VwGH vom 16.11.1995, 93/16/0017; 21.03.2002, 2001/16/0429). Als Bauherr sei ein Käufer nur dann anzusehen, wenn er a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne, b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und c) das

finanzielle Risiko tragen müsse, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen habe, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse, aber auch berechtigt sei, von den Bauausführungen Rechnungslegung zu verlangen.

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

Erbringe der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem im Kaufvertrag über das Grundstück ausgewiesenen Betrag - an wen auch immer – weitere Leistungen, ist zwecks Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Wenn also der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden werde, dann sei ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen (VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219, 17.10.2001, 2001/16/0230)

Die Möglichkeit geringfügige Änderungen in der Planung zu bestimmen, sei für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft nicht entscheidend. So hat der VwGH z.B. das Versetzen von Zwischenwänden (Raumaufteilung), des Einbaues eines Fensters anstelle einer Tür, die Änderung der Fensteranzahl, der Baustoffe, der Außenfassade oder der Farbe des Hauses als nicht wesentlich im Zusammenhang mit dem Begriff der Schaffung erblickt (VwGH vom 20.04.1989, 88/16/0218, 26.01.1989, 88/16/1032-0137). Die Errichtung von Dachgaupen (Austauschplan) Änderungen in der Raumaufteilung, bei der Anordnung der Fenster und der Materialien seien demnach nicht entscheidend und würden nicht die Bauherreneigenschaft begründen. Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, könne zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vorneherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer könne rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH vom 28.06.1995, 94/16/0159, 0160). Ein derartiger gemeinsamer Beschluss konnte nicht gefasst werden, da die spätere Miteigentümerin im Zeitpunkt des Erwerbes noch nicht Miteigentümerin gewesen war. Erst Miteigentümer könnten verbindlich mitgestalten und mitbeschließen.

Die Feststellung in der Verhandlungsschrift der Stadtgemeinde L vom 13.08.2009, dass "die Zustimmung der grundbücherlichen Miteigentümer zur Errichtung der gegenständlichen Baumaßnahmen vorliegt", sei daher kein solcher Miteigentümerbeschluss.

Auf Grund des fehlenden Miteigentümerbeschlusses und der eingangs dargestellten, zeitlichen Abfolge der Vorarbeiten des Organisators I GmbH sei es nicht anders möglich,

als von einem einheitlichen Erwerb eines Grundstücksanteiles mit zu errichtendem Gebäude auszugehen und die belangte Behörde beantrage die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

### **1.12. Vorlageantrag des Bf. vom 23.2.2016**

Im Vorlageantrag vom 23.02.2016 verwies der Bf. auf seine bisherigen Ausführungen und brachten weiters vor, dass zur Begründung der belangten Behörde vom 26.01.2016 folgendes festzuhalten sei:

#### **1. Zur Bauherreneigenschaft:**

Fakt sei, wie schon früher formuliert und mit zahlreichen Skizzen und Plänen belegt worden ist, dass der Bf. sehr wohl gravierenden Einfluss auf die bauliche Gestaltung als Bauherr Einfluss genommen habe. Dies betreffe nicht nur eventuelle Versetzungen der Fenster und Türen bzw. Raumaufteilungen sowie die eingesetzten Materialien sondern die generelle Grundkonzeption des Hauses, welches mit der anderen Doppelhaushälfte überhaupt nichts Gemeinsames habe. Bei einem Lokalaugenschein vor Ort, den der Bf. sehr empfehlen würde, könne man sich da ein klares Bild davon machen. Außerdem habe der Bf. das Haus selber geplant und individuell gestaltet. Es habe mit einem „Kataloghaus“ einer Baufirma überhaupt nichts zu tun.

Genauso verhalte es sich mit dem Baurisiko, dass der Bf. als Bauherr zu 100% zu tragen habe. Viele Gewerke und die beauftragten Professionisten seien vom Bf. direkt ausgesucht, beauftragt und an der Baustelle auch koordiniert, die gebrachte Leistung abgenommen und bezahlt worden. Die Baufirma I GmbH sei nur mit dem Rohbau betraut worden, um alles andere habe sich der Bf. als Eigenschaft eines Bauherren selber gekümmert.

Da der Bf. nicht an eine vorgefertigte Planung eines Verkäufers bzw. an eine mit diesem zusammenarbeitende Organisation gebunden waren, könne von einem Grundkauf mit herzustellenden Gebäude keine Rede sein. Hätte es für das andere Doppelhausprojekt keine Käufer gegeben, hätte der Bf. die Doppelhaushälfte auch alleine gebaut, da die Finanzierungsfrage schon gelöst und die Terminkoordination schon gemacht worden waren. Dieser Vorgang sei in so einem Fall auch zugesichert worden.

#### **2. Zur Eigentümergeinschaft:**

Die spätere Miteigentümerin sei zum Zeitpunkt des Erwerbes noch nicht Miteigentümerin, jedoch dem Bf. schon längere Zeit bekannt gewesen. Natürlich seien diesbezüglich auch schon konstruktive Gespräche bezüglich des Bauvorhabens mit ihr geführt worden und so sei auch die Eigentümergeinschaft gegeben gewesen, wie es auch im Baubescheid der Stadtgemeinde L festgehalten wurde. Zum Zeitpunkt des Grundstückerwerbes sei V., der damalige Grundbesitzer, noch im Grundbuch als Eigentümer der anderen Bebauungsfläche eingetragen gewesen und auch er habe über das Vorhaben des Bf., dort ein Haus zu bauen Bescheid gewusst.

#### **3. Zur Selbstberechnung der Grundsteuer**

Die Abwicklung des Grundkaufes sei vom Rechtsanwalt gewissenhaft und korrekt durchgeführt worden. Nach Rücksprache mit dem Rechtsanwalt habe dieser dem Bf. versichert, dass alle im Vertrag festgelegten Punkte (so auch die anfallenden Gebühren und Steuern) rechtens seien. Sollten die von der belangten Behörde aufgestellten Behauptungen richtig sein, müsse man das ganze Vertragswesen welches ein Rechtsanwalt aufsetzt, ein Notar beglaubigt und für das man auch nicht wenig bezahlen muss, komplett in Frage stellen.

### **1.13. Vorlagebericht der belangten Behörde vom 07.04.2016**

Die belangte Behörde legte am 07.04.2016 den Vorlagebericht dem BFG vor und brachte in der Stellungnahme vor, dass der GrESt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft unterliegen würde, das den Anspruch auf Übereignung begründe (§ 1 Abs. 1 GrEStG). Die Steuer werde grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung berechnet (§ 4 Abs. 1 GrEStG). Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG sei Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Für das Entstehen der Steuerschuld sei auf den Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbsvorganges (Kauf des Grundstückes) abzustellen (§ 8 Abs. 1 GrEStG).

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges sei der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der GrESt unterliegenden Erwerbsvorganges sei 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 bestehe, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalte. Dies sei dann der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbiete und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annehme oder nur insgesamt annehmen könne (VwGH vom 18.06.2002, 2001/16/0437).

Schon die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziere 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 ankomme, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte

vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges stehe nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstücks Kaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen (BFH vom 23. November 1994, II R 53/94).



Die Judikatur stelle für die Frage des Leistungsgegenstandes somit darauf ab, ob der Erwerber Bauherr des errichteten Gebäudes ist, d.h. ob die Bebauung des beim Grundstückskauf noch unbebauten Grundstückes auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruhe. Für die Bauherreneigenschaft komme 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 gewesen war.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sei ein Erwerber nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne, b) das Baurisiko zu tragen habe, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und c) das finanzielle Risiko tragen müsse, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen habe, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse, aber auch berechtigt sei, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen. Diese drei Elemente müssten nach der Judikatur des VwGH kumulativ als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherreneigenschaft vorliegen. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindere die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen würden.

Der Käufer habe mit Werkvertrag vom 27.02.2009 mit der Fa. I GmbH offenbar ein standardisiertes, vorgeplantes Doppelhaus Typ „Toskana“ in Auftrag gegeben. Soweit der Käufer eigene Planung ins Treffen führt, ist auf diverse Judikate des VwGH hinzuweisen, in denen er einen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung auch im Falle einer Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl der Baustoffe bejahe. Weder Änderungen der Raumaufteilung oder der Fensteranzahl, die Vergrößerung des Kellers, das Hinzufügen eines Wintergartens noch der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse habe der VwGH für wesentlich erachtet. Auch wenn somit der Käufer allenfalls die Anordnung der Fenster und Terrassentüren, Eingangssituation, Außengestaltung, Dachgaupen, Fassadengestaltung sowie die Raumaufteilung im Detail individuell gestaltet haben, sei jedoch in Anbetracht der dargestellten Judikatur, der äußeren Anmutung des Gebäudes und dessen Eingliederung in die Gesamtanlage die Einflussnahme der Käufer auf die bauliche Gestaltung ihres Hauses offenkundig nicht ausreichend, um die Bauherreneigenschaft zu begründen.

Das Baurisiko trage, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den bauausführenden Unternehmen gerügt, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl. VwGH 12.11.1997, 95/16/0176).

Mit Werkvertrag vom 27.02.2009 sei der Fa I GmbH der Auftrag zur Errichtung des Gebäudes erteilt worden und sei mit dieser ein Fixpreis (inklusive des Entgeltes für die Einreichplanung) ausgehandelt worden. Gerade eine Fixpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung werde als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen.

Schon aus diesen Gründen (Fehlen der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung, des Baurisikos und des finanziellen Risikos) sei keine Bauherreneigenschaft begründet worden. Die Tatsache der Vorplanung sei zweifelsfrei daraus ersichtlich, dass zunächst die Initiative für die Bebauung ausschließlich von der Fa. I GmbH ausgegangen sei, zumal diese als Bauwerber und Bauführer vor der Baubehörde aufgetreten ist.

Nach der Judikatur des VwGH komme dem zeitlichen Moment eine wesentliche Bedeutung zu. Wesentlich für den gegenständlichen Fall sei vor allem, dass das Ansuchen um Bauplatzbewilligung von der Fa. I GmbH bereits am 25.07.2008 bei der Baubehörde gestellt worden war. Die Baubewilligung sei aufgrund des Ansuchens vom 29.09.2008 der Fa. I GmbH erteilt worden sowie wurde mit Werkvertrag vom 27.02.2009 der Auftrag zur Errichtung des Gebäudes erteilt. Der Käufer sei zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs vom 05.09.2008 jedenfalls über das „Ob“ und „Wie“ einer Bebauung gegenüber der Veräußerer Seite nicht mehr frei gewesen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei der Erwerbswille des Käufers nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf das mit dem bereits rechtsverbindlich mit Werkvertrag in Auftrag gegebenen Bauprojekt Typ „Toskana“ bebaute Grundstück gerichtet gewesen.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass sich der Käufer mit Abschluss des Kaufvertrages in das von der Fa. I GmbH als Organisator erstellte Planungs- und Finanzierungskonzept haben einbinden lassen, weshalb der Käufer das Grundstück in bebautem Zustand erhalten haben, sodass die Errichtungskosten für das Gebäude in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen waren.

Mit 07.04.2016 wurde das Rechtsmittel an die Gerichtsabteilung X des Bundesfinanzgerichtes zugeteilt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24.1.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung X gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung Y neu zugeteilt.

#### **1.14. Beschluss BFG vom 05.10.2017**

Mit Beschluss vom 05.10.2017 wurde den Parteien des Verfahrens Gelegenheit gegeben, zum Ermittlungsergebnis des Verwaltungsgerichtes eine Stellungnahme hinsichtlich u.a. Punkte abzugeben:

*„Dem Gericht liegt der Bauakt der Stadtgemeinde L zu Zl. xxx vor. Dieser Bauakt betrifft das Bauvorhaben der I GmbH, A. S-Straße 3, plz M betreffend T-Straße 2, 2a, 4, 4a. Daraus werden insbesondere folgende Beweismittel in der gegenständlichen Rechtssache zum Akt genommen:*

*1. Bescheid der Stadtgemeinde L GZ. Nr. vom 15.10.2008, ergangen an die Fa. I GmbH betreffend ihr Ansuchen vom 25.7.2008 betreffend Schaffung von Bauplätzen Grundstücke Nr. y und yy, KG R.*

2. Einreichplan betreffend eines Doppelwohnhauses mit Hauskanalleitung im Zuge einer Gesamtanlage auf dem Grundstück Nr.: yy in PLZ L vom 25.9.2008, wobei die Fa. I GmbH als Bauwerber, Bauführer und Planverfasser auftritt.

3. Grundbuchsabfrage vom 8.3.2011. Daraus geht hervor, dass die Miteigentümerin des Wohnhauses (2 WE) auf dem Grundstück Nr. yy, KG R, Frau C erst mit Kaufvertrag vom 19.10.2009 das Eigentumsrecht an den Anteilen 428/874 und 48/874 erworben hat, während Sie ihre Miteigentumsanteile von 178/874 und 21/874 bereits mit Kaufvertrag vom 5.9.2008 erworben haben.

4. Ansuchen um Baubewilligung über die Errichtung einer Doppelwohnanlage mit Garage und Hauskanalleitung auf dem Grundstück Nr. y, yy in R beim Stadamt L eingelangt am 11. November 2008, eingebracht von der Fa. I GmbH als Planverfasserin und Bauführerin. Als Grundeigentümer ist Herr V., M-Straße 8, PLZ L angeführt.

5. Energieausweise vom 19.10.2008 für die Gebäude L yy Top 1, L yy Top 2, y Top 1 und L y Top 2, wobei jeweils die Firma I GmbH, A. S-Straße 3, plz M angeführt ist.

6. Zustimmungserklärung des Beschwerdeführers vom 26.6.2009 mit dem Wortlaut: "...hiermit erteile ich die Zustimmung zum Ansuchen der Firma I GmbH, A. S-Straße 3, plz M, um Erteilung der Baubewilligung für das Bauvorhaben auf dem Grundstück yy, EZ zz, KG R"

7. Aktenvermerk vom 25.11.2008 über das Vorprüfungs- und Ermittlungsverfahren gem. § 30 Oö. BauO 1994 bezüglich des Ansuchens gem. 5 28 Oö. BauO 1994 der I GmbH, A. S-Straße 3, plz M betreffend "Errichtung eines Wohnhauses (2 WE) mit Garage auf dem Grundstück Nr. y, KG R und Errichtung eines Wohnhauses (2 WE) auf dem Grundstück Nr. yy, KG R"

8. e-mail vom 20.7.2009, wonach es dem Bf. aufgrund seiner Urlaubspläne nicht möglich gewesen wäre, an der Bauverhandlung am 13.8.2009 teilzunehmen. Die Vertretung erfolge durch jemanden von der Fa. I GmbH.

9. Verhandlungsschrift GZ xxx der Stadtgemeinde L betreffend das Baubewilligungsansuchen betreffend die Grundstücke Nr. y und yy, KG R.

10. Bescheid der Stadtgemeinde L, GZ xxx, vom 24.8.2009 betreffend die Baubewilligung für die

"A) Errichtung eines Wohnhauses (2 Wohneinheiten) mit Garage und einer Hauskanalanlage auf dem Grundstück Nr. y, KG R (T-Straße 2, 2a),

B) Errichtung eines Wohnhauses (2 Wohneinheiten) und einer Hauskanalanlage auf dem Grundstück Nr. yy, KG R (T-Straße 4, 4a)"

Bauakt zu T-Straße 4, GZ z betreffend Anzeige eines Bauvorhabens gemäß § 25 (1) Z3-15 Oö BauO 1994 betreffend Errichtung von Dachgauben beim Wohnhaus "T-Straße 4".

Weiters ergibt sich aus dem bisherigen Verfahren:

*Mit Kaufvertrag vom 05.09.2008 hat der Beschwerdeführer (Bf.) von Herrn V. 159/679 ideelle Miteigentumsanteile am Grdst. yy der KG R erworben um "gemeinsam mit anderen Käufern auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus zu errichten". Mit den kaufgegenständlichen Anteilen sollte die Wohnhaushälfte Top 3 verbunden sein. Als Kaufpreis für die 159/679-stel Miteigentumsanteil wurde der Betrag von 63.600 Euro vereinbart. Vom Vertragserrichter, Dr. Ra., wurde zu Erfassungsnummer x eine Selbstberechnung vorgenommen bzw. wurde die Grunderwerbsteuer, ausgehend von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 63.600 Euro bemessen.*

*Der Werkvertrag über ein Bauobjekt "Toskana lt. Plan v. 25.9.2008" ist am 27.2.2009 vom Bf. unterfertigt worden. "*

### **1.15. Stellungnahme 13.10.2017**

Mit der Stellungnahme des Bf. vom 13.10.2017 wurde der angeforderte Wohnungseigentumsvertrag übermittelt, auf die bereits eingebrachten Vorbringen verwiesen und alle bisherigen Schreiben in Kopie beigelegt.

### **Rechtslage**

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

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

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

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

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

§ 201 der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet "Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit

*Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist."*

Nach § 201 Abs. 2 Z BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 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 Bf. im vorliegenden Fall die behauptete Bauherreneigenschaft nicht zukommt und in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten der Doppelhaushälfte einfließen.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (VwGH 30.05.1994, 93/16/0095) ist der Erwerber eines Grundstückes nur dann als Schaffender und somit als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h., dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen **kumulativ** vorliegen (VwGH vom 30.01.2014, 2013/16/0078; siehe auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II<sup>3</sup>, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

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

Die I GmbH suchte schon am 25.07.2008 bei der Baubehörde um Bauplatzbewilligung an. Der Antrag auf Baubewilligung vom 29.09.2008 eines bereits fertig geplanten Bauprojektes auf dem gegenständlichen Grundstück wurde von der I GmbH

gestellt. Dabei trat die I GmbH gegenüber der Baubehörde stets als Bauwerberin und Bauführerin auf. Die Baubewilligung wurde der I GmbH mit Bescheid vom 24.08.2009 erteilt.

Der Kaufvertrag über den Miteigentumsanteil am Grundstück wurde vom Bf. am 05.09.2008 unterzeichnet. Der Abschluss des Werkvertrages über das Bauprojekt "Toskana lt. Plan vom 25.09.2008" erfolgte am 27.02.2009.

Die I GmbH, als Bauführerin, meldete der Baubehörde am 10.05.2010, (Kalenderwoche 19) gemäß § 40 Abs. 4 OÖ Bauordnung, die Fertigstellung des Rohbaus einschließlich der Dachdeckung für den Neubau auf Grundstück Nr. yy, KG R mit Kalenderwoche 20.

Der Wohnungseigentumsvertrag zwischen Bf. und den anderen Miteigentümern wurde am 30.09.2010 abgeschlossen.

Der Bf. zeigte nachträglich mit 17.12.2010 der Baubehörde die Errichtung von Dachgaupen beim Wohnhaus auf dem Grundstück Nr. yy, KG R an.

Die Anzeige der Baufertigstellung auf dem Grundstück Nr. yy, KG R erfolgte durch den Bf. am 03.09.2012.

Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses bzw. der Reihenhausanlage nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen (VwGH 29.07.2004, 2003/16/0135; VwGH 27.01.1999, 96/16/0003, VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; u.a.).

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

Im gegenständlichen Fall liegt kein gemeinsamer Beschluss der Miteigentümer vor. Wenn der Bf. vorbringt, dass im Bescheid der Baubehörde angeführt ist, dass "*... die Zustimmung der grundbücherlichen Miteigentümer zur Errichtung der gegenständlichen Baumaßnahmen vorliegt...*" und dies einem Beschluss der Miteigentümer gleich käme, so verkennt der Bf. die geltende Rechtslage, denn inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern können den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss der Eigentümergemeinschaft nicht ersetzen (siehe *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II<sup>3</sup>, Rz 93ff zu § 5 GrEStG samt

angeführter Rechtsprechung). Für das Fehlen eines Miteigentümerbeschlusses spricht auch das Vorbringen des Bf., das ein solcher ja gar nicht möglich gewesen war, da die Miteigentümer dem Bf. zum Erwerbszeitpunkt noch gar nicht bekannt waren bzw. es diese noch gar nicht gegeben hat.

Aus der Aktenlage ist nicht zu erkennen, dass die I GmbH bei der Bauplanerstellung bzw. -ausführung auf Grund eines von der Miteigentümerschaft gemeinsamen, darauf abzielenden gefassten Beschlusses tätig geworden ist. Dies wurde vom Bf. auch nicht behauptet. In freier Beweiswürdigung kann aus den getroffenen Feststellung gefolgert werden, dass zum Zeitpunkt des gegenständlichen Erwerbes des Miteigentumsanteiles an der Liegenschaft, verbunden mit der Doppelhaushälfte (TOP 3) über eigenständiges Tätigwerden der I GmbH das Doppelhaus Typ Toskana bereits vollständig geplant und die baubehördlichen Anträge bereits gestellt waren. Auch wenn 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). Lässt sich ein verkaufsbereiter Grundstückseigentümer bewusst oder gewollt in ein Vertragskonzept einbinden, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben können, die sich an ein vorgegebenes Baukonzept binden, so sind auch die betreffenden Verträge in den Grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (VwGH 25.2.1993, 91/16/0031, VwGH 19.08.1997, 95/16/0006-0010).

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

Nach Ansicht des Gerichtes ist dem Bf. die Bauherreneigenschaft schon aus diesem Grund nicht zugekommen, denn erstens war im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes durch den Bf. die Planung soweit gediehen und faktisch abgeschlossen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Erwerbswille nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf das fertig geplante Doppelhaus gerichtet war und zweitens wurde der Wohnungseigentumsvertrag erst nach Fertigstellung des Rohbaus abgeschlossen.

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

Der Bf. bringt in seiner Beschwerde auch vor, dass er tatsächliche Änderungen an der Planung des Hauses vorgenommen habe und er sehr wohl auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen konnte. Diese Änderungen betrafen beispielsweise die Raumaufteilung, Anordnung der Fenster und Terrassentüren, Eingangssituation, Dachgauben, Fassadengestaltung, Außengestaltung und Materialien.

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

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

#### **ad b) Baurisiko**

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

Gemäß dem Werkvertrag vom 27.02.2009 obliegt die Beaufsichtigung der ausführenden Firmen für die Einhaltung des vertraglich vereinbarten Baufortschrittes der I GmbH. Nach dem Werkvertrag vom 27.02.2009 ist die I GmbH somit als Generalunternehmer anzusehen (siehe auch unter Punkt Bauausführung). Demnach war sie berechtigt, Aufträge an Subunternehmer weiter zu geben und lag das Baurisiko nicht bei der Bf. sondern weitgehend bei der I GmbH. Vertragspartner der Bf. hinsichtlich des Leistungsumfanges gemäß dem Werkvertrag vom 27.02.2009 war somit die I GmbH als Generalunternehmerin, was als gewichtiges Argument gegen die Bauherreneigenschaft der Bf. spricht.

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

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



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

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

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Linz, am 15. März 2018