

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Frau B. W., X., vertreten durch Herrn Vertreter, Y. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 20. August 2014, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und die Grunderwerbsteuer wird

- 1) für den Erwerb von Frau A.C. mit dem selbstberechneten Betrag in der Höhe von € 515,90 festgesetzt und
- 2) für den Erwerb von Herrn D.C. mit dem selbstberechneten Betrag in der Höhe von € 515,90 festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit der Vermessungsurkunde des DI vom 30. Juli 2003 wurden zwei Grundstücke im Eigentum von E.F. und den Ehegatten Mag. D. und A. C. neu aufgeteilt. Von den neu vermessenen Grundstücken gelangten zehn Grundstücke in das Eigentum der Ehegatten Mag. D. und A.C. und vier Grundstücke in das Eigentum der Ehegatten und der Miteigentümerin. Die übrigen neu vermessenen Grundstücke gelangten in das Eigentum der Miteigentümerin bzw. der Stadtgemeinde gem.;

Nach einer Vorhaltsbeantwortung des Herrn Mag. D.C. war zu diesem Zeitpunkt mit der Gemeinde bereits eine Umwidmung in Bauland ausgemacht, mit dem Hinweis, dass die in Einzelparzellen geteilten Grundstücke verkauft werden sollen. Dabei mussten einige Grundstücke an von der Gemeinde benannte Käufer zu besonders günstigen Preisen

verkauft werden. Von den Ehegatten Mag. D. und A.C. wurden ihre Grundstücke – außer jenen, deren Käufer die Gemeinde vorgegeben hatte – von der Makler als Baugrundstücke mit Bauzwang innerhalb von zehn Jahren verkauft. Von den Ehegatten Mag. D. und A.C. gab es niemals andere Aktivitäten als die Verkäufe abzuwickeln.

Von Frau B.W. und Herrn G.W. wurde am 8. August 2005 ein Werkvertrag mit der Firma GmbH über die Hälfte eines Doppelhauses um einen Gesamtkaufpreis von € 112.930,-- abgeschlossen. Von Frau H.I. und Herrn J.I. wurde am 11. August 2005 ebenfalls mit der Firma GmbH ein Werkvertrag über die Hälfte eines Doppelhauses um einen Gesamtkaufpreis von € 112.930,-- abgeschlossen. Diese beiden Werkverträge lauten auszugsweise:

#### *„1. FESTPREISEGARANTIE*

*Der genannte Gesamtpreis gilt als Festpreis, sofern der Übergabetermin innerhalb von 12 Monaten ab Bestelldatum liegt und der Bauherr die in den nachfolgenden Punkten 2, 3 und 4 festgelegten Leistungen rechtzeitig erbringt. Falls der Bauherr diese Leistungen ohne dem Verschulden von Gm.bH nicht termingerecht erbringt, ist Gmb.H berechtigt, den zum Übergabetermin gültigen Verkaufspreis (maximal 0,35 % Erhöhung je Monat) zu berechnen. Diese Erhöhung darf nur angeandt werden, falls es in obiger Zeitspanne zu einer Erhöhung des offiziellen Baupreisindex kommt. Bei einer Verminderung des Baupreisindex hat der Bauherr Anrecht auf eine Senkung des Verkaufspreises in der Höhe der Veränderung von diesem Index.*

#### *2. ZAHLUNGSBEDINGUNGEN*

*5 Wochen nach Annahme leistet der Bauherr eine Anzahlung in der Höhe von 10% des Gesamtpreises. Zur Sicherung des restlichen Kaufpreises wird der Bauherr innerhalb von 8 Wochen nach durchgeführter Bauverhandlung eine Bankgarantie eines österreichischen Kreditinstitutes in Höhe von 90% des Gesamtpreises der Vertragssumme und einer etwaigen Zusatzbestellung zur Verfügung stellen. ....*

#### *3. BAUBEHÖRDE*

*Alle für die Baugenehmigung notwendigen Unterlagen wie Lage-, Vermessungs-, Höhen-Kanalplan, Grundbuchauszug/Grundkaufvertrag, Fluchtlinienplan, Bebauungsbestimmungen, Trinkwasserbefund, stellt der Bauherr Gmb.H nach Vertragsannahme zur Verfügung. Sodann erstellt Gmb.H die Einreichpläne 4-fach und reicht das Bauansuchen bei der zuständigen Baubehörde ein. Zusätzliche statische Berechnungen, ausserordentliche Pläne und Gutachten aufgrund von Änderungswünschen oder Auflagen der Baubehörde sind nicht inbegriffen. Daraus resultierende Mehr- bzw. Minderkosten für den Bau werden im einzelnen ausgehandelt.*

#### *4. BAUSTELLE*

*Das Grundstück wird vom Bauherrn so vorbereitet, daß die eigentliche Baustelle ungehindert mit Großbaufahrzeugen erreicht werden, und die Hausmontage mit einem Autokran (30t) erfolgen kann. Die Beistellung von Kraft- und Lichtstrom (Absicherung mindestens 6 kW/220 V/einphasig) und Wasser, sowie die Beistellung eines Containers*

*in ausreichender Größe für den Baustellenabfall, sowie die Entsorgung des Containers, erfolgt kostenlos durch den Bauherrn. Gmb.H stellt dem Bauherrn kostenlos einen Fundamentdeckenplan, bzw. Kellerdeckenplan mit allen notwendigen Aussparungen für die Sanitärrohre und Kellerstiege, sowie den genauen Standort des Kamins, zur Verfügung. Der Einreichplan ist für die Errichtung des Fundamentes/Kellers nicht zu verwenden.*

*Der Bauherr wird den Keller oder das Fundament spätestens bis zum .....  
mängelfrei fertigstellen.*

*.....*

## **7. ROHBAUVERSICHERUNG**

*Durch Zufall oder höhere Gewalt entstandene Schäden während der Bauzeit befreien den Bauherrn nicht von seiner Zahlungsverpflichtung. In einem solchen Schadensfall ist der gesamte Kaufpreis zur sofortigen Zahlung fällig und berechtigt Gmb.H, die Bankgarantie ohne weiteren Nachweis in Anspruch zu nehmen. Der Bauherr nimmt zur Kenntnis, daß er dieses Risiko durch eine entsprechende „Rohbauversicherung“ abzudecken hat.*

## **8. RÜCKTRITTSMÖGLICHKEIT**

*Für den Fall, daß das Bauansuchen trotz Ausschöpfung der Rechtsmittel abgewiesen wird, kann der Bauherr von diesem Werkvertrag durch eine schriftliche Erklärung zurücktreten. Sollte trotz gemeinsamer Bemühung keine Finanzierungszusage eines Kreditinstitutes erteilt werden und der Bauherr alle notwendigen Unterlagen hierzu zur Verfügung gestellt haben, so kann er ebenfalls von diesem Werkvertrag zurücktreten. Allenfalls bereits entstandene Kosten wird der Bauherr Gmb.H ersetzen. Für den Fall, daß der Bauherr einseitig von diesem Werkvertrag zurücktritt oder dass Gmb.H berechtigt die Auflösung des Werkvertrages verlangt, gilt ein Stornoentgelt (pauschaler Schadenersatz für Nichterfüllung des Werkvertrages) von 10% des Gesamtpreises, fällig binnen 14 Tagen nach Rücktrittserklärung, als vereinbart. Allenfalls darüber hinaus entstandene Kosten wird der Bauherr nach separater Verrechnung bezahlen. Nach Erstellung der Bankgarantie und nach Baubewilligung ist ein Rücktritt für den Bauherrn nur mehr möglich durch den Ersatz sämtlicher Kosten und des Verdienstentganges an Gmb.H, ausser bei einem Lieferverzug von Gmb.H gemäß Punkt 4 des Werkvertrages.*

*..... "*

Dem Werkvertrag angeschlossen waren Pläne des Doppelhauses und ein Plan über das Grundstück, in dem die Fläche für die Hälfte je mit 322 m<sup>2</sup> angegeben wurde. Die Pläne des Doppelhauses und der Plan des Grundstückes enthalten unten den Vermerk „*wohnen im grünen – doppelhäuser in Gem. bei wien*“.

Am 24. August 2005 wurden von der Firma Immobilien Makler Kaufvertragsbestellungen für Frau H.I., Herrn J.I., Frau B.W. und Herrn G.W. gefaxt. Herr Vertreter wurde in diesen Schreiben um Ausarbeitung eines Kaufvertrages ersucht.

Die Rechnungen für die von der Immobilien Makler erbrachten Leistungen wurden von dieser am 8. September 2005 an die Ehegatten W. und I. ausgestellt.

Der Kaufvertrag wurde von Rechtsanwalt Herrn Vertreter und von den Erwerbern Frau B.W., Herrn G.W., Herrn J.I. und Frau H.I. am 12. September 2005 unterschrieben. Vertragsgegenstand war das Grundstück Nr. 1/1 der Einlagezahl xy des Grundbuches Gem;. Der Gesamtkaufpreis für dieses Grundstück beträgt € 117.920,--, sohin je Käuferpaar € 58.960,--. Im Punkt X. dieses Vertrages wird festgehalten:

*„Die KÄUFER halten wechselseitig fest, daß sie alle beabsichtigen, auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück ein Doppelhaus zu errichten und Wohnungseigentum zu begründen, und daß es sich bei dem vertragsgegenständlichen jeweiligen Liegenschaftsanteil um einen vorläufigen Anteil handelt. Die Festlegung des endgültigen Anteils erfolgt nach Vorliegen des Nutzwerts. Der vorläufige Anteil wird von den Vertragsparteien ohne weiteren Wertausgleich auf die der Nutzwertfeststellung entsprechenden Anteile berichtigt. ....“*

Am 29. September 2005 wurde von B. und G.W. sowie H. und J.I. an die gem ein Ansuchen um baubehördliche Bewilligung zur Errichtung eines Fertigteilhauses in Riegelbauweise der Firma Gmb.H, zwei PKW Garagen sowie einer Einfriedung bestehend aus Betonsockel und straßenseitigem Bretterzaun bzw. seitlichem Maschengitterzaun gestellt. Unterschrieben wurde dieses Ansuchen von Frau B. und G. W., J.I. und H.I..

Der Einreichplan für die Errichtung eines Doppelhauses und zweier PKW Garagen ist vom 14. Oktober 2005. Als Bauwerber und Grundeigentümer scheinen in diesem Einreichplan B. und G.W. sowie H. und J.I. auf, als Bauführer die G,mbH

Im Akt finden sich folgende Vermerke (Erf:Nr. 123, Seite 179):

Vom 17. Dezember 2009:

*„LT TEL BEWERTUNG HAT DIESE KEINE UNTERLAGEN ÜBER EIN PROJEKT. LT TEL GDE WIRD BAUANSUCHEN UND 1. SEITE BAUPLAN (BAUWERBER) GEFAXT. KEIN HINWEIS AUF PROJEKT.“*

Vom 22. Dezember 2009:

*„LT TEL NOT N. IST LT AUSKUNFT HR MAG M. IN DER SIEDLUNG VON GLORIT GEBAUT WORDEN: VERTRAGSGEGENSTÄNDL HAUS IST DOPPELHAUS. VON VERWANDTSCHAFT DER KÄUFER ZUEINANDER NICHTS BEKANNT.“*

Im Jänner 2010 wurde von Herrn G.W. bekannt gegeben, dass sie mit den Nachbarn nicht verwandt sind und sie diese bei der Unterzeichnung des Kaufvertrages kennengelernt haben.

Mit den Grunderwerbsteuerbescheiden (Festsetzung gemäß § 201 BAO) vom 30. Juni 2010 wurde gegenüber den Erwerbern vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Grunderwerbsteuer für jeden Erwerbsvorgang mit € 1.504,04 festgesetzt. Gegen diese Bescheide wurde am 2. August 2010 eine Berufung eingebracht. Mit Bescheiden vom 20. August 2010 wurden vom Finanzamt für Gebühren und

Verkehrssteuern Wien die Grunderwerbsteuerbescheide wegen eines Formfehlers gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit Zurückweisungsbescheiden vom selben Datum die Berufung zurückgewiesen.

Mit acht Bescheiden (Festsetzung gemäß § 201 BAO) vom 20. August 2010 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien gegenüber den Erwerbern die Grunderwerbsteuer für jeden Erwerbsvorgang mit € 1.504,04 festgesetzt. Die Grunderwerbsteuer wurde jeweils von einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von € 42.972,50 berechnet. In der Begründung zu diesen Bescheiden wurde ausgeführt:

*„Der Bescheid wird aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit erlassen.*

*Da seitens der Firma Gm.bH die Doppelhaushälfte mit Grund zum Verkauf angeboten wurde, stellen sowohl der Grundkaufvertrag als auch der Werksvertrag betreffend die Doppelhaushälfte eine Einheit dar und sind somit die Gesamtkosten Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.“*

In der gegen diese Bescheide von den Erwerbern eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

*„1. Mit den angefochtenen Bescheiden wurde hinsichtlich sämtlicher Berufungswerber die Grunderwerbssteuer für den Ankauf der Liegenschaft Grundstück 1/1 (EZ xy, Grundbuch Gem;) zu je einem Viertel in Abweichung vom selbstberechneten Betrag von jeweils € 515,90 gemäß § 201 BAO mit jeweils € 1.504,04 festgesetzt und jeweils ein Betrag von € 988,14 an Grunderwerbsteuer nachgefordert.*

*Zur Begründung wird in den angefochtenen Bescheiden angeführt, die Firma Gm.bH habe die Doppelhaushälfte(n) mit Grund zum Verkauf angeboten, sodaß Grundkaufvertrag und Werkvertrag betreffend die Doppelhaushälfte(n) eine Einheit darstellten, womit die Gesamtkosten Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbssteuer seien.*

*Die angefochtenen Bescheide werden vollinhaltlich bekämpft.*

*Beantragt wird die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit den selbstberechneten Beträgen von jeweils € 515,90.*

*Als Berufungsgründe werden Rechtswidrigkeit infolge Vorliegens von Verfahrensmängeln, unrichtige Tatsachenfeststellung und inhaltliche Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide geltend gemacht.*

*I. Zur Rechtswidrigkeit infolge Vorliegens von Verfahrensmängeln:*

*Das FA hat den angefochtenen Bescheiden ohne weitere Ermittlungen seine Rechtsansicht zugrundegelegt. Es hat damit weder den maßgebenden Sachverhalt ermittelt noch den Berufungswerber Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen gegeben.*

*Die angefochtenen Bescheide verstoßen daher gegen die zwingenden Vorschriften des § 115 Absätze 1 und 2 BAO.*

*Der geltend gemachte Verfahrensmangel ist relevant, weil das FA bei seiner Vermeidung zur Abstandnahme von der Grunderwerbsteuerfestsetzung gemäß § 201 BAO hätte gelangen können.*

## *II. Zur unrichtigen Tatsachenfeststellung:*

*Die Tatsachenfeststellung, daß die Fa. Gm.bH den Berufungswerber die beiden Doppelhaushälften mit Grund zum Verkauf angeboten hat, ist unrichtig, zumal die Fa. Gm.bH mit dem Liegenschaftserwerb der Berufungswerber nicht befaßt war.*

*Die Berufungswerber haben die jeweiligen Grundstücksviertel nicht über den nachmaligen Bauführer Gm.bH sondern über Vermittlung des Immobilienmaklers makler mit Kaufvertrag vom 12. September 2005 von der Verkäuferin A.C. erworben.*

*Der mit dem nachmaligen Bauführer Gm.bH abzuschließende Werkvertrag war ebenso wie der bereits ins Auge gefaßte Grundstückserwerb von einer bankmäßigen Finanzierungszusage abhängig, was im Zuge der Vorbesprechungen des über die Bauführung abzuschließenden Werkvertrages selbstverständlich Erwähnung fand, da die Berufungswerber diesen nur unter der Bedingung abschließen konnten und wollten, daß eine Bankfinanzierung sowohl des Liegenschaftserwerbes als auch der Bauführung Zustandekommen würde. An einer Finanzierung des Liegenschaftserwerbes allein oder nur der Bauführung allein waren die Berufungswerber nicht interessiert, da ihnen damit nicht gedient gewesen wäre.*

*Lediglich um möglichst rasch die Unterlagen für eine Überprüfung der Finanzierungsmöglichkeit zu schaffen, wurden von der Finanzierungszusage abhängige, bedingte Liegenschaftskaufangebote zugleich mit dem ebenfalls bedingten Werkvertrag gleich vom nachmaligen Bauführer verfaßt.*

*Dies bedeutet jedoch nicht, daß dieser selbst auch die Liegenschaft zum Kauf angeboten hat, was tatsächlich auch nicht der Fall war, weil eine bedingte, nämlich von der Finanzierungsmöglichkeit des gesamten Vorhabens abhängige, Einigung über Kaufgegenstand und Preis zwischen der Verkäuferin und den Käufern bereits bestand.*

*Beweis: in Ablichtung vorgelegte Unterlagen, insbesondere Maklerrechnungen der Firma makler (Beilage ./A und ./B) je vom 8. September 2005,*

*Zeuge makler.,*

*Zeugin A.C.,*

*Vernehmung der Berufungswerber*

*Bei Durchführung eines dem § 15 BAO entsprechenden Verfahrens zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes hätte nicht festgestellt werden können, daß die Fa. Gm.bH die Doppelhaushälfte(n) mit Grund zum Verkauf anbot, sondern wäre festzustellen gewesen, daß diese lediglich die Bauführung des auf dem von den Berufungswerber über Vermittlung der Maklerfirma makler GmbH zu erwerbenden Grundstückes zu errichtenden Hauses angeboten hat.*

## *III. Zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit:*

*Da die den angefochtenen Bescheiden zugrundegelegte entscheidende Feststellung, daß die Fa. Gm.bH die Doppelhaushälfte(n) mit Grund zum Verkauf anbot, falsch ist, sind die angefochtenen Bescheide inhaltlich rechtswidrig, weil die nachgeforderten Grunderwerbsteuerbeträge auf Grund einer den Tatsachen entsprechend festgestellten Bemessungsgrundlage nicht zustehen.“*

Vom Finanzamt wurde die Berufung ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Recherchen im Internet bei der Firma Gm.bH haben ergeben, dass der Gesellschaftszweck in der Planung, Produktion und im Verkauf von Fertighäusern aus Holz sowie in der Produktion und im Verkauf anderer Güter des Einrichtungs- und Bausektors besteht. Das Angebot reicht von Fertighäusern, Blockhäusern über Holzbauten für Industrie und Gewerbe bis hin zur Fenster-, Türen-, Spanplatten-, Leimbinderproduktion und einem eigenen Sägewerk. Unter „Unsere Leistungen & Services“ findet man:

*„Individuelle Architektur nach Kundenwunsch*

*Wir beraten Sie, planen und bauen Ihr persönliches Holzhaus*

*Fixpreisgarantie*

*Den genauen Preis Ihres Holzhauses berechnen wir im Voraus*

*Nur ein einziger Ansprechpartner*

*Das bedeutet eine reibungslose Abwicklung Ihres Projektes*

*Erstklassige und ökologische Materialien*

*Holz ist nicht nur absolut natürlich, es wächst auch nach*

*Niedriger Energieverbrauch*

*Von der Errichtung bis hin zum Betrieb über viele Jahre verfügen Gm.bH Häuser über eine hervorragende Ökobilanz*

*Erdbebensichere Bauten*

*Holz ist elastisch und deshalb gegen Erschütterungen gewappnet*

*Schnelle Fertigung und Montage*

*Die Trockenbauweise garantiert wertvolle Zeitersparnis“*

Laut Gm.bH Objektbau – Projektmanagement umfasst das Leistungsspektrum:

Machbarkeitsstudien

Fachplanungen

Projektmanagement

Bauleitplanung

Holzbau

Baumeisterarbeiten

Ausbau

Haustechnik

Gebäudeautomation

Es wurde auf den Internetseiten der Firma Gm.bH kein Hinweis darauf gefunden, dass von der Firma Gm.bH auch Grundstücke im Zusammenhang mit Gebäuden angeboten wurden bzw. werden. Es werden nur Fertighäuser aus Holz sowie andere Güter des Einrichtungs- und Bausektors angeboten.

## Erwägungen

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Entscheidend ist dabei der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept gebunden, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Bei einem solchen Kaufvorgang zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 88a und die dort zitierte Judikatur).

Wesentlich in diesem Zusammenhang ist, ob die Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalten. Dies ist dann der Fall, wenn den Grundstückserwerbern auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und sie dieses Angebot annehmen, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Es gilt festzustellen, ob der für die Einbeziehung der Gebäudekosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage geforderte enge (rechtliche oder tatsächliche) sachliche Zusammenhang zwischen dem Grundstückskauf und der Errichtung des Gebäudes besteht. Fraglich ist, ob die beiden Erwerbsvorgänge bloß zeitlich zusammenfallen oder ob von einem engen sachlichen Zusammenhang im Sinne der Judikatur auszugehen ist.

Vom Finanzamt wird in den Bescheiden ausgeführt, dass seitens der Firma Gm.bH die Doppelhaushälfte mit Grund zum Verkauf angeboten wurde, deshalb stellen sowohl der Grundkaufvertrag als auch der Werkvertrag betreffend die Doppelhaushälfte eine Einheit



dar. Eine weitere Begründung, warum das Finanzamt zu dem Ergebnis gekommen ist, dass von der Firma Gm.bH die Doppelhaushälfte mit Grund zum Verkauf angeboten wurde, enthält dieser Bescheid nicht.

Im Vorlagebericht wurde vom Finanzamt ergänzend ausgeführt, dass seitens der Käufer beabsichtigt war, auf dem Grundstück ein Doppelhaus zu errichten und Wohnungseigentum zu begründen. Der Werkvertrag wurde bereits rund einen Monat vor Kaufvertrag errichtet und abgeschlossen. Allerdings liegt kein gemeinsamer Vertrag aller Miteigentümer vor, sondern wurden Einzelverträge abgeschlossen. Vorher wurde noch ausgeführt, dass beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen Wohnungseigentum begründet werden soll, zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses bzw. der Reihenhausanlage nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden kann, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Weiter wird noch ausgeführt, dass die Firma GmbH; das Projekt mit „Wohnen im Grünen – Doppelhäuser in gem; bei Wien“ angeboten hat, wobei auch der Grund mit 322 m<sup>2</sup> in der Beschreibung angegeben wurde.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dann, wenn Grundstückskäufer auf Grund eines ihnen vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden sind, auch die Baukosten zur Gegenleistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG zu zählen. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden und auf mehrere Vertragspartner aufgespaltert wird, vermag daran nichts zu ändern (VwGH 9.11.2000, 2000/16/0039 mit weiteren Nachweisen). Maßgeblich ist der wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Form der Gestaltung.

Von den Veräußerern wurden innerhalb eines kurzen Zeitraumes mehrere Bauflächen verkauft, nämlich jene auf Grund der Vermessungsurkunde des DI vom 30. Juli 2003 neu gebildeten Grundstücke. Diese Grundstücke wurden, außer jenen, deren Käufer die Gemeinde vorgegeben hatte, von der Makler, verkauft. Laut Vorhaltsbeantwortung durch den Verkäufer gab es von den Verkäufern niemals andere Aktivitäten als die Verkäufe abzuwickeln. Aus den vorgelegten Akten ist auch nicht ersichtlich, ob auf weiteren von den Verkäufern verkauften Grundstücken Fertighäuser (Doppelhäuser) von der Firma GmbH; errichtet wurden. Schon aus diesen Gründen ist davon auszugehen, dass die Erwerber des Grundstückes nicht an ein bereits von den Verkäufern oder eines mit diesen zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Vertragsgeflecht gebunden waren. Besonders spricht dafür, dass die Veräußerer nur bei diesem Grundstück mit einem Organisator zusammengearbeitet hätten und bei den restlichen der von ihnen verkauften Grundstücken nicht.

Der Vermerk auf den den Werkverträgen beigelegten Planskizzen „wohnen im grünen – doppelhäuser in Gem. bei wien“ würde zwar dafür sprechen, dass die Baukosten zur Gegenleistung zu zählen wären, aber reicht nicht aus, die Bauherreneigenschaft der Erwerber auszuschließen. Alleine dieser Vermerk ist keine Bestätigung dafür, dass

sich die Erwerber in ein bereits vorgegebenes Vertragsgeflecht einbinden ließen. Aus den vorgelegten Akten ist nicht zu entnehmen, ob von der Firma GmbH; in dieser Gegend weitere Doppelhäuser aufgestellt wurden. Vom Finanzamt werden in diesem Zusammenhang auch keine weiteren von der Firma GmbH; errichtete Doppelhäuser erwähnt. Außerdem wurde auf den Internetseiten der Firma GmbH kein Hinweis darauf gefunden, dass von ihr auch Grundstücke im Zusammenhang mit Gebäuden angeboten wurden bzw. werden. Es werden nur Fertighäuser aus Holz sowie andere Güter des Einrichtungs- und Bausektors angeboten.

Auch der Punkt „4. BAUSTELLE“ des Werkvertrages spricht gegen die Miteinbeziehung der Baukosten in die Gegenleistung. Hier verpflichten sich die Erwerber dazu, das Grundstück so vorzubereiten, dass die Baustelle ungehindert mit Großbaufahrzeugen erreicht werden kann und die Hausmontage mit einem Autokran erfolgen kann. Laut diesem Punkt sind die Keller von den Erwerbern zu errichten. Die Errichtung des Kellers war nicht Gegenstand des Werkvertrages. Dass die Errichtung des Kellers bzw. Fundamentes bei einem Fertighaus von den Erwerbern zu erfolgen hat, ist in der Praxis übliche Vorgang. Von der Firma wird dann das Fertighaus auf das von den Erwerbern errichtete Fundament oder auf den von den Erwerbern errichteten Keller gestellt. Über die Errichtung des Kellers finden sich in den vorgelegten Akten keine Unterlagen.

Von den Erwerbern wurde das Grundstück über eine Maklerfirma, nämlich der Firma makler,, erworben. Es wäre zwar möglich, dass diese Firma mit der Firma GmbH; zusammengearbeitet hat. Aber hier stellt sich sofort die Frage, warum nur bei diesem einen Grundstück? Von den Verkäufern wurden mehrere Grundstücke, nämlich auch so wie das gegenständliche Grundstück Bauflächen, über diese Immobilienfirma verkauft. Da bei den übrigen von den Verkäufern über diese Immobilienfirma erfolgten Verkäufen von Bauflächen eine Zusammenarbeit mit der Firma GmbH; nicht erfolgte, ist auch bei diesem Liegenschaftserwerb eine Zusammenarbeit der Immobilienfirma mit der GmbH; auszuschließen. Dass das Grundstück über die Immobilienfirma und nicht über die Firma GmbH; erworben wurde, wird auch durch die von der Immobilienfirma den Erwerbern gelegten Rechnungen bestätigt.

Es liegen keine Schriftstücke vor, die eine Bindung der Erwerber beim Ankauf des Grundstückes an eine bestimmte Gebäudeerrichtung andeuten würden. Die Gültigkeit des Kaufvertrages über das Grundstück wurde nicht davon abhängig gemacht, dass die Käufer einen Werkvertrag mit der Firma GmbH; abschließen werden. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa 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. Laut Auskunft des Verkäufers gab es von den Verkäufern niemals andere Aktivitäten, als die Verkäufe abzuwickeln. Diese Auskunft des Verkäufers ist glaubhaft, da von den Verkäufern

innerhalb eines kurzen Zeitraumes mehrere Bauflächen verkauft wurden und bei diesen weiteren Verkäufen die Baukosten nicht in die Gegenleistung miteinbezogen wurden. Es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Verkäufer mehrere Grundstücke verkaufen und sie nur bei einem dieser verkauften Grundstücke die Planung eines Gebäudes vorgenommen hätten oder mit einem Organisator zusammengearbeitet hätten. Gegenteiliges ist den vorgelegten Akten nicht mit Sicherheit zu entnehmen.

Das Ansuchen um baubehördliche Bewilligung zur Errichtung eines Fertighauses wurde von den Erwerbern am 29. September 2005 gestellt und langte bei der gem am 4. Oktober 2005 ein. Dieses Ansuchen wurde von den Erwerbern unterschrieben. Auch im Einreichplan vom 14. Oktober 2005 scheinen die Erwerber als Bauwerber auf. Diese Unterlagen wurden dem Finanzamt von der Stadtgemeinde per FAX übermittelt. Es ist daher davon auszugehen, dass bei der Stadtgemeinde - das gegenständliche Grundstück betreffend - keine weiteren Bauansuchen vorliegen. Als Bauwerber sind gegenüber der Baubehörde nur die Erwerber aufgetreten.

Von den Erwerbern wurde von der Firma GmbH; ein Doppelhaus erworben. Dieses Fertighaus wurde auf den von den Erwerbern auf dem gegenständlichen Grundstück errichteten Keller gestellt. Dieses Fertighaus wurde von den Erwerbern mit den von ihnen mit der Firma GmbH; errichteten Werkverträgen bestellt. Mit diesen Werkverträgen wurde von den Erwerbern der Auftrag für die Lieferung und die Aufstellung des Fertighauses erteilt. Ein weiterer gemeinsamer Beschluss war für die Aufstellung dieses Fertighauses nicht erforderlich. Der Auftrag, das Fertighaus zu liefern und aufzustellen wurde von den Erwerbern des Grundstückes erteilt.

Die bloße Vermutung des Finanzamtes, dass von der Firma GmbH; die Doppelhaushälfte mit Grund zum Verkauf angeboten wurde, reicht bei den vorliegenden Beweismitteln nicht aus, um den Erwerbern die Bauherreneigenschaft abzusprechen. Auf der Veräußererseite ist kein Vertragsgeflecht erkennbar, welches den Erwerbern einen Grundstückserwerb in bebautem Zustand verschaffen sollte. Die Erwerber waren nicht an ein bestimmtes, durch die Planung der Verkäufer oder eines mit diesen zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden. Aus diesen Gründen sind die Baukosten nicht in die Gegenleistung miteinzubeziehen.

Diese mögliche Erledigung wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorgehalten. In der dazu abgegebenen Stellungnahme wurde wieder nur auf einen fehlenden gemeinsamen Bauauftrag verwiesen.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Dies muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes durch die Planung des Verkäufers vorgegebenes Projekt gebunden, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn später über die Herstellung des Gebäudes dann gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Waren die Käufer von Grundanteilen bezogen auf den

maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses an ein bereits fertig vorgegebenes Konzept gebunden, dann lag über den Erwerb der bloßen Liegenschaftsanteile hinaus der Erwerb des gesamten, erst zu schaffenden Projektes auf Basis eines vorgegebenen Konzeptes vor. In diesem Fall sind nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die Baukosten in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (vgl. VwGH 17.12.1998, 98/16/0187).

Von wesentlicher Bedeutung ist, in welchem Zustand das Grundstück Gegenstand des Kaufvertrages war. Nach den Aussagen der Verkäufer waren Gegenstand des Kaufvertrages nur die Grundstücksanteile. Diese Aussage ist schon deshalb glaubhaft, da von den Verkäufern in diesem Siedlungsgebiet mehrere Grundstücke verkauft wurden und Gegenstand der weiteren Kaufverträge jeweils nur die Grundstücksanteile waren. Auch spricht für die Glaubwürdigkeit der Aussage der Verkäufer, dass nur auf diesem Grundstück ein Haus der Firma GmbH errichtet wurde. Wäre eine Zusammenarbeit zwischen den Verkäufern und der Firma GmbH auch nur in einer irgendwie möglichen Form zu Stande gekommen, wären auch auf weiteren von den Verkäufern verkauften Grundstücken Häuser der Firma GmbH errichtet worden. Da nach den glaubwürdigen Aussagen der Verkäufer Gegenstand des Kaufvertrages nur die Liegenschaftsanteile waren und auf Seiten der Verkäufer auch nicht ein Vertragsgeflecht erkennbar ist, nach welchem den Käufern ein Grundstück in bebautem Zustand zukommen sollte, ist die Grunderwerbsteuer nur von den für den Erwerb der Grundstücksanteile angefallenen Kosten zu berechnen. Auf keinen Fall konnte daher der Grund von der Firma GmbH angeboten werden. Gegenstand des Erwerbsvorganges waren hier nur die unbebauten Grundstücksanteile und kein bebautes Grundstück, weswegen die Ausführungen betreffend gemeinsamen Bauauftrag nur ins Leere gehen können.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht (vgl. VwGH 17.12.1998, 98/16/0187 und 9.11.2000, 2000/16/0039).

Wien, am 22. Mai 2014