

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, gegen den Bescheid des FA GVG vom 23.04.2013, ErfNr. 281.298/2011, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und die Grunderwerbsteuer wird in Höhe des selbst berechneten Betrages von 406,86 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit **Kaufvertrag vom 21. November 2011** haben K1 , =Käufer1, K2 , =Käufer2 und K3 , =Käufer3, von PP , Landwirt, vertreten durch seinen Sachwalter, das Grundstück EZ , in der Str wie folgt erworben; der Schriftenverfasser hat die Grunderwerbsteuer, =GrESt, von der Gegenleistung selbst berechnet:

		Kaufpreis	3,5 % GrESt
Käufer1	349/832 Anteile	29.475 €	1.031,63 €
Käufer2	217/832 Anteile	19.574 €	685,09 €
Käufer3	je 266/1664 Anteile	23.249 €	813,72 €

Im Jahr 2012 haben die Käufer auf ihrem Grundstück ein Reihenhaus mit 3 Wohneinheiten erbaut.

Im Zuge der darauffolgenden Überprüfung (AB-Nr.) der GrESt-Selbstberechnung durch das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) hat sich ergeben:

Auf dem gegenständlichen Grundstück hat bereits früher die GmbH1, = **MGmbH**, in G (Vertrieb für Haus, Geschäftsführer1 Gf, Vertreter VMN) als Bauwerberin die Errichtung eines Reihenhauses mit 3 Wohneinheiten in Passivbauweise geplant. Die Gemeinde hat mit Bescheid vom 21. März 2011 für dieses erste Bauprojekt die Baubewilligung entsprechend dem Einreichplan vom 11. Jänner 2011 des Planer1

für ein Reihenhaus von Haus (Bauführer1) erteilt. Über den damaligen Bauwerber MGmbH ist im Juli 2012 der Konkurs eröffnet worden, sodass dieses Projekt nicht mehr verwirklicht wurde.

In der Folge haben die Käufer die geplante Bebauung aufgegriffen.

Zu diesem Zweck haben die Käufer als Baugemeinschaft den damaligen Betreuer des Bauprojektes der MGmbH, VMN, mit der Verwirklichung des Reihenhauses betraut. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens haben die Käufer eine undatierte Vereinbarung und Vollmacht mit VMN vorgelegt. Lt. Angabe von Käufer2 ist die Vollmacht kurz vor Bestellung des Rohbaues, damit dem 15.10.2011, zur Beschleunigung der Abwicklung ausgestellt worden.

Die Vollmacht lautet im Wesentlichen:

Die Baugemeinschaft beauftragt den Vertreter zur Verwirklichung des aus den bekannten Plänen ersichtlichen Bauobjektes. Der Vertreter ist zur Errichtung des notwendigen Liegenschafts Kaufvertrages, Wohnungseigentumsvertrages sowie Nutwertgutachtens berechtigt. Der Vertreter handelt im Namen und auf Rechnung der Baugemeinschaft als Bauherr. Die Baugemeinschaft vereinbart, die Errichtung des Objektes gemäß den bekannten Plänen, was insbesondere auch den Ankauf der Liegenschaft, die Begründung von Wohnungseigentum und die bauliche Ausführung umfasst.

Allerdings waren an der Ausführung des Projektes nunmehr andere Personen und Gesellschaften beteiligt.

Am 15. Oktober 2011 haben die Käufer3 einen Kaufantrag an die GmbH2, =PGmbH, in R (Geschäftsführer2) über ein Reihen-Eckhaus lt. Plan auf dem Grundstück EZ, um 81.094 € gestellt. Kurz darauf am 25. Oktober 2011 haben die Käufer3 über Vermittlung der Makler , =IGmbH, in T ein unwiderrufliches Kaufanbot hinsichtlich ca. 264 m² des Baugrundstückes abgegeben und schließlich die gegenständlichen Grundstücksanteile gekauft. Am 30. Jänner 2012 hat die Gemeinde die Baubewilligung für die Errichtung eines Reihenhauses mit 3 Wohneinheiten in Passivbauweise (Planer2 , Bauwerber: Baugemeinschaft, Bevollmächtigter: VMN) erteilt. Lt. Auskunft der Gemeinde wurde die Baubewilligung auf Grund des Konkurses der MGmbH und geringfügiger Änderungen (=Stellplätze PKW, Terrasse Top 1) neu an die Baugemeinschaft ausgestellt. Am 20. Februar 2012 hat die PGmbH eine erste Teilrechnung in Höhe von 14.040 € über die Planung und Projektierung bis zur Produktionsfreigabe gestellt. Lt. der Auftragsbestätigung der PGmbH über die Errichtung des Reihenhauses *"hat der Auftraggeber für die Durchführung des Bauprojektes ein entsprechendes Grundstück zur Verfügung zu stellen und es ist dieses nicht im oben angeführtem Kaufpreis enthalten"*. Sodann wurde das Haus von der PGmbH nach dem Einreichplan vom 30. November 2011 und durch den Bauführer2 zur Ausführung gebracht.

In zeitlicher Hinsicht ist die Abwicklung des Bauvorhabens der Käufer3 somit wie folgt abgelaufen:

15.10.2011	Kaufantrag Haus
25.10.2011	unwiderrufliches Kaufanbot
21.11.2011	Grundstückskauf
30.11.2011	Einreichplan
7.12.2011	Bauansuchen
18.1.2012	Stichtag für das Nutzwertgutachten
30.1.2012	Baubewilligung
16.2.2012	Nutzwertgutachten
20.2.2012	1. Teilrechnung betr . Planung
2.3.2012	Auftragsbestätigung PGmbH
17.4.2012	Auftrag an den Bauführer
19.6.2012	Wohnungseigentumsvertrag

Aufgrund dieser Ermittlungsergebnisse hat das GVG am 23. April 2013 gemäß § 201 BAO für die Käufer³ die GrESt vom Kaufpreis für das Grundstück und den Errichtungskosten für das Gebäude in Höhe von jeweils 1.826 € festgesetzt.

Dagegen richten sich die gegenständlichen Berufungen der Käufer³ vom 23. Mai 2013, weil zwischen Grundstückskauf und dem Kauf des Rohbaues von der PGmbH, kein Zusammenhang bestehe. Es habe keine vertragliche Verpflichtung gegeben, auf dem Grundstück einen Rohbau der PGmbH errichten zu lassen.

Zum Beweis haben die Käufer³ folgende Bestätigungen beigebracht:

1. der PGmbH:

Sie haben uns beauftragt auf dem von ihnen bereitgestellten Baugrundstück einen Massivholzrohbau inklusive Dach zu errichten. Darüber gibt es auch eine Auftragsbestätigung sowie die Rechnungen für jeden einzelnen Kunden. Wir hatten mit dem Grundstückskauf nichts zu tun, es gab weder eine Verpflichtung den Rohbau bei uns zu kaufen noch war das Grundstück Teil des Auftrages.

2. der IGmbH:

Wir bestätigen, dass das von ihnen über IGmbH erworbene Grundstück jeder kaufen konnte. Der Kauf des Grundstückes war seitens IGmbH nicht gekoppelt mit dem Kauf eines Hauses. Es bestand keinerlei geschäftliche Beziehung zu der PGmbH bzw. Haus , es wurden auch keinerlei Provisionszahlungen geleistet oder vereinbart.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 2013 hat das GVG die Berufungen als unbegründet abgewiesen, weil aufgrund des zeitlichen Zusammenhanges von einem Vertragsgeflecht zwischen den Verträgen über die Herstellung des Hauses sowie über den Erwerb der Liegenschaft auszugehen sei.

Am 22. August 2013 haben die Käufer³ die Vorlage ihrer Berufungen an die II. Instanz verlangt, weil überhaupt kein Zusammenhang zwischen der Baugemeinschaft und der PGmbH bestehe. Dass der Einreichplan der PGmbH und der Baugemeinschaft sehr ähnlich sind, liege daran, dass Passivreihenhäuser mit Pultdach optisch nahezu ident wirken.

Das GVG hat die Berufung am 11. Oktober 2013 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Nachtrag zur Berufung vom 17. Juni 2014 bringen die Käufer³ vor, sie hätten den damaligen Geschäftsführer der MGmbH Herrn Gf ausfindig gemacht und er bestätige, dass kein Zusammenhang zwischen dem Grundstückskauf der Baugemeinschaft und dem ersten Projekt MGmbH bestehe. *"Es habe keine Kontakte, Absprachen bzw. Projektplanungen zwischen der MGmbH und der Baugemeinschaft zu irgend einem Zeitpunkt gegeben"*. Es sei zwar ein Projekt durch die MGmbH eingereicht worden, es sei aber nicht nach diesen Plänen gebaut worden, sondern neu über die Firma PGmbH. Außerdem legen die Käufer eine Stellungnahme von VMN vor, wonach mit den in der Vollmacht genannten "bekannten Plänen" der Einreichplan vom 30. November 2011 und das Nutzwertgutachten vom 18. Jänner 2012 gemeint gewesen seien.

Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes und des ergänzend durchgeführten Beweisverfahrens, insbesondere der von den Parteien beigebrachten Bestätigungen der involvierten Gesellschaften und Personen erwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der GrESt.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 ist für das Entstehen der Steuerschuld auf den Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbsvorganges (Kauf des Grundstückes) abzustellen.

Erwägungen

Nach dem Besteuerungsgrundsatz des § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die GrESt Steuerberechnung vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des VwGH auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Zif. 1 GrEStG 19878 der GrESt unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist 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 anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (vgl. VwGH vom 18. Juni 2002, 2001/16/0437).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist Gegenleistung auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der GrESt erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem erworbenen Grundstück. 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 Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäude Errichtung unterschiedliche Verträge abgeschlossen wurden (zB VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

Auch nach der hier ebenfalls maßgeblichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zum sogenannten einheitlichen Vertragsgegenstand sollen anhand objektiver Merkmale die Fälle, in denen die Bebauung eines im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch unbebauten Grundstückes auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht, von den Fällen abgegrenzt werden, in denen es der Anbieterseite gelungen ist, den Erwerber entweder durch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen oder durch die Herstellung eines objektiven Zusammenhanges zwischen Grundstücks Kaufvertrag und

Bauerrichtungsvertrag an die geplante Bebauung des Grundstückes zu binden (siehe BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99).

Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebaute Zustand unter anderem auch dann sein, wenn ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, d.h. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Diese Voraussetzungen liegen ua. in den Fällen regelmäßig vor, in denen der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstücks Kaufvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußerer Seite nicht mehr frei war, und - bei einer Personen Mehrheit auf der Veräußerer Seite - die auf der Veräußerer Seite auftretenden Personen auf Grund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge (Übereignung des Grundstückes und Errichtung des Gebäudes) hinwirken. Des Abschlusses eines auf die gemeinsame Verschaffung des (bebaute) Grundstückes gerichteten Vertrages bedarf es nicht, vielmehr reicht ein Zusammenwirken auf der Veräußerer Seite aus (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99).

Schon die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstücks Kaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen (BFH vom 23. November 1994, II R 53/94).

Wesentlich für den gegenständlichen Fall ist somit zunächst, ob die Grundstückserwerber in eine Vorplanung auf der Veräußerer Seite eingebunden waren, bzw. ein Zusammenwirken zwischen den Anbietern von Grundstück und Haus erkennbar ist, sodass die Käufer als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalten haben. Es gilt festzustellen, ob der für die Einbeziehung der Gebäudekosten in die GrESt-Bemessungsgundlage geforderte enge (rechtliche und tatsächliche) sachliche Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Errichtung des Gebäudes besteht oder ob die beiden Erwerbsvorgänge bloß zeitlich zusammenfallen.

Das GVG beruft sich in seiner Bescheidbegründung diesbezüglich auf das Vorprojekt der MGmbH. Allerdings kann eine Fortführung dieses Projektes durch die PGmbH nicht als erwiesen angenommen werden.

Gf, damaliger Geschäftsführer der MGmbH bestätigt, dass die MGmbH zwar ein Projekt eingereicht habe, aber aufgrund des Konkurses der MGmbH nicht nach diesen Plänen, sondern neu über die Firma PGmbH gebaut worden sei. *"Es hat keine Kontakte,*

Absprachen bzw. Projektplanungen zwischen der MGmbH und der Baugemeinschaft zu irgend einem Zeitpunkt gegeben". Auch die PGmbH gibt an, das Grundstück sei nicht Teil des Auftrages gewesen. Und nicht zuletzt hat die IGmbH bestätigt, dass der Kauf des Grundstückes nicht mit dem Kauf eines Hauses gekoppelt gewesen sei. Dementsprechend sind dem Kaufvertrag vom 21.11.2011 weder Hinweise auf eine bestimmte Bauverpflichtung noch auf die Verpflichtung zur Begründung von Wohnungseigentum zu entnehmen.

Auch wenn die Planähnlichkeit, die Bevollmächtigung des VMN und die zeitliche Nähe für das Aufgreifen des Vorprojektes durch die Käufer sprechen, so bedeutet dies nicht gleichzeitig, dass nach dem Konkurs der MGmbH wiederum von einem Vertragsgeflecht zwischen dem Grundstücksverkäufer, der IGmbH und nunmehr der PGmbH ausgegangen werden kann.

Vielmehr hatten die Käufer lt. Auftragsbestätigung der PGmbH für die Durchführung des Bauprojektes aus eigenem ein entsprechendes Grundstück zur Verfügung zu stellen. Demgemäß haben die Käufer über die Makler einen Baugrund inklusive Anschlusskosten für Kanal, Wasser und Straßenbeitrag erworben. Zwar war offenkundig im Zeitpunkt des Grundkaufes die beabsichtigte Bebauung (mit einem Haus in Lizenz der Haus) bereits soweit festgelegt, dass die Grundanteile für jeden Käufer ungefähr festgestanden sind, doch ist nach der Aktenlage in weiterer Folge die Initiative für die Bebauung ausschließlich von den Käufern ausgegangen. Die Baugemeinschaft hat aus eigenem Entschluss die Errichtung des Reihenhauses im Wohnungseigentum durch die PGmbH vereinbart und zwecks Organisation der baulichen Ausführung den bereits mit dem Projekt vertrauten VMN mit der Durchführung beauftragt. Lt. Vollmacht handelt der Vertreter aber im Namen und auf Rechnung der Baugemeinschaft als Bauherr. Die PGmbH hat einen zweiten Einreichplan erstellt und diesen den Käufern gegenüber auch in Rechnung gestellt. Die Gemeinde hat einen neuen Baubewilligungsbescheid erlassen.

Es liegen im Akt keine Hinweise darauf vor, dass die Käufer beim Erwerb des Grundstückes an eine bestimmte Gebäudeerrichtung durch die PGmbH gebunden gewesen wären. Oder anders gesagt, nichts spricht dafür, dass die PGmbH mit ihrem vorgeplanten Haus auch den Grund angeboten hätte.

Im vorliegenden Fall ist somit davon auszugehen, dass zwar ursprünglich ein Bauherrenmodell der MGmbH vorgelegen ist. In weiterer Folge jedoch wurde über das Vermögen der MGmbH ein Konkursverfahren eröffnet. Bis zu diesem Zeitpunkt waren noch keine Baumaßnahmen erfolgt. Unabhängig von dieser ersten Planung haben die Käufer als Baugemeinschaft das Projekt in der Folge in Eigeninitiative als Bauherrn verwirklicht (vgl. auch UFS vom 7. Dezember 2004, RV/0782-G/02 und vom 22. Mai 2014, RV/7103292/2010).

Ergänzend wird noch ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des VwGH der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen ist, wenn er

a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,

b) das Baurisiko zu tragen hat, dh den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
c) das finanzielle Risiko tragen muss, dh dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (VwGH 30.9.1999, 96/16/0213, 0214). Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei **kumulativ** vorliegen (VwGH 12.11.1997, 95/16/0176).

Auch wenn die Käufer bei der Ausführung ihres Reihenhauses auf eine bereits existente Planung zurückgegriffen haben, hat dennoch die Baugemeinschaft die konkrete Ausführung angeordnet und damit die bauliche Gestaltung des Hauses bestimmt. Die Käufer haben überdies mit den bauausführenden Unternehmen selbst die Verträge geschlossen (siehe zB Bauauftrag Käufer³ an Bauführer² vom 19.4.2012) und damit das Baurisiko getragen. Zu Punkt c) kann darauf verwiesen werden, dass die Beurteilung der Bauherreneigenschaft regelmäßig auf Grund einer Vielzahl von Merkmalen zu erfolgen hat. Im Hinblick auf die kurze Bauzeit kommt daher dem Umstand, dass im gegenständlichen Fall vermutlich ein Fixpreis vereinbart wurde, keine wesentliche Bedeutung zu (vgl. auch UFS vom 29. Dezember 2005, RV/0819-G/02).

Der Beschwerde war daher stattzugeben und die GrESt in der ursprünglich selbst berechneten Höhe festzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des VwGH erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 3. November 2015