

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. R und die weiteren Senatsmitglieder Dr. R2, R3, R4 im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Hans M. Slawitsch, Wirtschaftstreuhandgesellschaft KG, Strauchergasse 16, 8020 Graz über die Beschwerde vom 18.12.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10.12.2014, betreffend Grunderwerbsteuer in der Sitzung am 11. Juli 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird mit EUR 17.850 festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 12. April 2010 verkaufte die Firma GmbH als außerbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ x das neu vermessene Grundstück Nr. x1 mit einer Fläche von 1087 m² und den dazu gehörigen Weganteilen an die F GmbH (Beschwerdeführerin). Der Pauschalkaufpreis wurde mit EUR 60.000 vereinbart.

Mit Bescheid vom 24. Juni 2010 wurde der Beschwerdeführerin für diesen Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 2.100 vorgeschrieben. In Entsprechung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 6.11.2012 erfolgte folgende Fragenbeantwortung durch den Beschwerdeführer:

"Ergänzungspunkte und Antworten:

Frage: 1) Wie sind Sie auf das gegenständliche Objekt aufmerksam gemacht worden?

Antwort: Herr wurde auf das gegenständliche Projekt aufmerksam

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

Nein

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

Das Grundstück wurde weder als Gesamtpaket angeboten, noch als Gesamtpaket einschließlich einer Bebauung erworben.

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

Verhandlungen über den Grundstückskaufpreis wurden mit Herrn 7 geführt.

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

Nein

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

Herr 7 hat bei der Verhandlung über den Grundstückserwerb unserem Klienten mitgeteilt, dass er das Grundstück samt Einreichung anbiete, die Einreichung von ihm beauftragt und vom Planungsbüro xx durchgeführt wurde

7) Wer hat um Baubewilligung angesucht?

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

Zu 7 und 8: die Firma. Die Anführung der Firma GmbH im Baubewilligungsbescheid der Gemeinde vom 19.4.2010 ist unrichtig. In Kopie werden Baubeschreibung, Benützungsbewilligungsbescheid vom 1.8.2011 und Baubewilligungsbescheid vom 19.4.2010 überreicht.

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

10) Wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart?

Zu 9 und 10: Beiliegend werden überreicht: Angebot vom 23.4.2010, Auftrag vom 30.4.2010, Schlussrechnung 6.7.2011. Die Abweichung zwischen Anbotsumme und Schlussrechnung ist auf nachträgliche Änderungen des Gebäudes zurückzuführen, die über Initiative der F GmbH vorgenommen wurden. Ein Fixpreis liegt daher nicht vor.

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

12) An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

zu 11 und 12: Das Bauunternehmen 7 war Generalunternehmer

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

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

zu 13 und 14: siehe beiliegende Schlussrechnung.

Die Beschwerdeführerin hat durch die Errichtung eines weiteren Geschosses auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss genommen und die damit verbundenen

Kostensteigerungen getragen. Diese ist daher als Bauherr anzusehen, sodass die Herstellungskosten des Gebäudes unter Hinweis auf UFS 29.4.2011, RV/0855-L/04 nicht als Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG anzusehen sind."

Durch eine Außenprüfung des Finanzamtes kamen Tatsachen neu hervor, deren Kenntnis zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten.

Laut Bericht des Finanzamtes vom 5.12.2014 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Firma Firma GmbH wurde mit Bescheid vom 21.11.2008 das Ansuchen des Bauunternehmens 7 GmbH vom 10.3.2008 um Erteilung der Baubewilligung für eine Wohnanlage mit Reihenhäuser, Carports und Heizzentrale auf dem Grundstück Nr. 198 KG y bewilligt. Als Bauwerber und als Bauführer trat vor der Gemeinde y das Bauunternehmen 7 GmbH auf. Die grundbücherliche Eigentümerin der gegenständliche Baugründe erteilte diesem Bauvorhaben ihre Zustimmung.

Dem Ansuchen um Baubewilligung für dieses Bauvorhaben wurden Einreichpläne für zwei Haustypen (Typ A mit 125,68 m² und Typ B mit 128,62 m² Gesamtbruttogeschossfläche) beigelegt. In der Baubeschreibung vom 10.3.2008 wurden beispielsweise die Art der Beheizung des Wohnobjektes (Heizzentrale, Hackschnitzelverbrennungsanlage, Fernwärme), die äußere Gestaltung der Anlage (helle Farbgebung), Pultdächer, die Gangbreite und die Stiegenbreite festgelegt.

Am 23.3.2010 suchte die Firma GmbH als Bauwerber und das Bauunternehmen 7 GmbH als Bauführer um Baubewilligung für die Errichtung einer Wohnanlage mit 59 Wohneinheiten, 73 überdeckten PKW-Abstellplätzen und 72 überdachten PKW-Abstellplätzen mit angrenzenden Kellerersatzräumen auf dem Grundstück Nr. xy an. Mit Bescheid vom 19.4.2010 wurde dieses Ansuchen dem Bauunternehmen 7 GmbH bewilligt. Dem im Anschluss zum Bewilligungsbescheid verfassten Befund ist zu entnehmen, dass der Gemeinde ua. acht Einreichpläne vom 30.11.2009, die Baubeschreibung, Angaben zur Bauplatzeignung, bauphysikalische Nachweise, ein Teilbebauungsplan Projekt 2010, Stellungnahme der Rauchfangkehrers und der E GmbH vom 1.3.2010 vorgelegt wurden.

Laut Aktenlage legte das Bauunternehmen 7 am 23.4.2010 ein bis 31.12.2010 gültiges Anbot an die Beschwerdeführerin über die Errichtung eines sechs Familienwohnhauses inklusive Außenanlagen und Anschlüssen zu einem Kaufpreis von EUR 375.000 exkl. MwSt. Je nach Baufortschritt wurde eine Teilrechnungslegung vereinbart (zB 10% Bodenplatte, 5% Erdgeschoßmauerwerk). Die Schlussrechnung für die zwischen Mai 2010 und Juni 2011 vom Bauunternehmen erbrachten Leistungen über EUR 667.438,80 wurde am 6.7.2011 gelegt. Mit Ansuchen vom 4.8.2010 suchte die 7 GmbH & Co KG um die Baubewilligung für die Errichtung eines Zubaus von 6 Wohneinheiten an. Dieses Projekt beinhaltete die Aufstockung der bestehenden 2-geschossigen Anlage zu einer Anlage mit drei oberirdischen Geschossen.

Mit Bescheid vom 10. Dezember 2014 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und mit Bescheid im wieder aufgenommenen Verfahren die Grunderwerbsteuer unter

Einbeziehung der Hauserrichtungskosten mit EUR 25.460,40 festgesetzt. Begründend wurde ua. ausgeführt, dass der Grundstückserwerber an den Erwerb des Wohnhauses, welches vom Organisator (Bauunternehmen 7 GmbH) geplant und von der Baubehörde bereits bewilligt war, gebunden gewesen sei. Im Zeitpunkt des Grundstückskaufes sei festgestanden, dass kein unbebautes, sondern ein Grundstück mit zu errichtendem Gebäude Gegenstand des Erwerbsvorganges gewesen sei.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde vorgebracht, dass die Herstellungskosten eines projektierten Gebäudes dann nicht Gegenleistung seien, wenn der Erwerber selbst als Bauherr anzusehen sei. Sämtliche Voraussetzungen einer Bauherrneigenschaft würden bei der Beschwerdeführerin vorliegen. Abweichend von der ursprünglichen Planung sei ein drittes Obergeschoss errichtet worden und habe die Bf damit auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen können. Bauausführendes Unternehmen sei das Bauunternehmen 7 GmbH gewesen und nur diesem Unternehmen sei die Beschwerdeführerin unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen. Ein Fixpreis sei nicht vereinbart worden. Die Differenz zwischen Anbot (EUR 375.000) und Schlussrechnung (EUR 667.438,80 incl. MwSt) hätte die Beschwerdeführerin zur Gänze übernehmen müssen.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 20.4.2015 teilte das Bauunternehmen mit, dass ein Architekturbüro den Bebauungsplan erstellt hätte und dieser von der Gemeinde beauftragt worden sei. Auf die Frage, was die Baufirma den jeweiligen Käufern der Grundstücke angeboten hätte, wurde dahingehend beantwortet, dass die Bauleistung losgelöst und unabhängig vom erfolgten Grundkauf angeboten worden sei.

Weitere Ermittlungen des Finanzamtes vom 20.4.2015 ergaben, dass der Auftrag zur Vermessung der gegenständlichen Grundstücke von der Firma 7 mündlich erteilt worden ist.

Mit Vorhalt vom 22.4.2015 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, bekannt zu geben, welche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung durch sie möglich gewesen sei, wie das Angebot der Firma 7 angenommen wurde und ob %-Sätze auf den Gesamtkaufpreis vereinbart worden seien. In Beantwortung dieses Schreibens wurde mitgeteilt, dass die Beschwerdeführerin jegliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung nehmen konnte. Prozent-Sätze auf den Gesamtkaufpreis seien keine vereinbart worden. Das Anbot sei schriftlich angenommen worden.

Mit ausführlich begründeter Beschwerdevorentscheidung vom 5.2.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Von der Firma 7 Bauunternehmen GmbH sei offenbar ein standardisiertes, vorgeplantes Familienwohnhaus samt Außenanlagen und Anschlüssen angeboten worden. Dem Bauunternehmen sei am 30.4.2010 der Auftrag zur Errichtung 6 Familienwohnhauses erteilt worden. Laut Auftragsvertrag habe der Käufer jedenfalls einen Fixpreis ausgehandelt. Im Hinblick auf die ins Treffen geführte nachträgliche Änderung des Gebäudes durch Errichtung eines dritten Obergeschosses als Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung werde die Beschwerdeführerin auf

die diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH hingewiesen. Mit Abschluss des Grundstückskaufvertrages vom 12.4.2010 habe sich die Beschwerdeführerin in ein von der Baufirma als Organisator erstelltes Planungs,-und Finanzierungskonzept einbinden lassen, weshalb die Beschwerdeführerin keine Bauherreneigenschaft begründet habe.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde darauf verwiesen, dass die Sachverhaltsfeststellung des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung, der Käufer sei im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages über das "ob" und "wie" einer Bebauung gegenüber der Verkäuferseite nicht mehr frei gewesen, unrichtig sei. Mit Abschluss des Grundstückskaufvertrages habe keinerlei Verpflichtung bestanden, einen Bauauftrag zu erteilen. Bei einem ganz anderen Projekt der Firma 7 sei auch lediglich ein Grundstück erworben worden ohne darauf zu bauen. Andere Grundstückskäufer beim Projekt L hätten das Grundstück unbebaut verkauft. Durch die Errichtung eines weiteren Obergeschosses könne ein derartiges Gebäude in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht mehr dem Erwerberwillen im Zuge des Grundstückskaufes zugerechnet werden. Die Beschwerdeführerin hätte auf die bauliche Gestaltung des Hauses massiven Einfluss nehmen können. Geschäftsgegenstand der beschwerdeführenden Gesellschaft sei der Immobilienhandel und die Vermietung. Die Beauftragung eines Generalunternehmers zur Bauführung schließe die Bauherreneigenschaft nicht aus. Als Beweis für die Richtigkeit des Vorbringens wird die Einvernahme des Herrn 7 als Zeuge beantragt.

In der Stellungnahme zum Vorlagebericht bringt die Beschwerdeführerin erneut vor, dass durch die Umgestaltung des Hauses keine Fixpreisvereinbarung vorliegen würde. Die Kosten seien um 50% überschritten worden. Die Firma 7 sei mit der Projektbetreuung beauftragt worden, um bessere Preise mit den Lieferanten zu erzielen.

In der am 11. Juli 2018 stattgefundenen Verhandlung verwies die Vertreterin des Finanzamtes auf die Grunderwerbsteuerpflicht des zu beurteilenden Rechtsgeschäftes. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin brachte vor, das Grundstück erst zu einem Zeitpunkt, als die Baubewilligung gesichert gewesen sei, gekauft zu haben. Die Baukostenüberschreitung gegenüber dem Anbot vom 23.4.2010 habe sich aus der Errichtung eines weiteren Obergeschosses und durch andere Umstände ergeben. Das zusätzliche Obergeschoss wurde deshalb errichtet, da die Bebauungsdichte nicht zur Gänze ausgenützt gewesen sei. Der steuerliche Vertreter der Bf hält der Rechtsansicht des Finanzamtes, gewisse nachträgliche Änderungen seien für die Bauherreneigenschaft irrelevant, entgegen, dass es sich nach der Rechtsprechung des VwGH dabei nur um geringfügige Änderungen handeln dürfe. Bei der Einbeziehung der Baukosten komme es auf jenen Zustand der Liegenschaft an, auf den der Erwerberwille im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages gerichtet sei. Die zusätzlichen Baukosten auf Grund des nachträglich eingereichten 3. Obergeschosses seien von der Besteuerung jedenfalls auszunehmen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO aF ist eine *Wiederaufnahme* des Verfahrens *von Amts wegen* u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 303 BAO nF kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua. *von Amts wegen* wiederaufgenommen werden, wenn nach Abs. 1 lit b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, sofern sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gem. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach der langjährigen und einhelligen VwGH-Judikatur (vgl. VwGH 24.2.2005, 2004/16/0210; VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223, u.v.a.) ist unter der Gegenleistung auch alles zu verstehen, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Es ist zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstücks der Rechtserwerb *von* der Grunderwerbsteuer erfasst wird (vgl. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081; VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246 u.v.a.).

Seit dem Erkenntnis vom 24.5.1971, Zl. 1271/69, hat der VwGH in ständiger und umfangreicher Rechtsprechung dargetan, dass für die abgabenrechtliche Beurteilung der Zustand des Grundstückes maßgebend ist, in dem dieses erworben werden soll, dh in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen.

Ist der (Grundstücks)Erwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude selbst dann anzunehmen, wenn über die Herstellung des Gebäudes ein gesonderter "Werkvertrag" abgeschlossen wird (vgl. VwGH 27.6.1991, 90/16/0169; VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014). Der für den Umfang der Gegenleistung maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorganges wird nicht nur bestimmt durch das den Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäft selbst, sondern auch durch die mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichem oder zumindest objektiv sachlichem Zusammenhang stehenden Vereinbarungen, die insgesamt zu dem Erfolg führen, dass der Erwerber das Grundstück in bebaute Zustand erhält.

Bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstücks betreffenden Verträgen mit Dritten ist (einheitlicher) für die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück **in bebaute Zustand**; diesfalls gehören zur Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb **in einer finalen Verknüpfung** steht (BFH 2.9.1993, II B 71/93, BStBl 1994 II 48; BFH 27.10.1999, II R 17/99, DStR 1999, 2027; siehe zu vor in: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer 1987, Rzn. 88 ff. zu § 5 mit Verweisen auf eine Vielzahl von weiteren VwGH-Erkenntnissen und die bundesdeutsche BFH-Rechtsprechung).

Ein Erwerber erhält somit bei objektiver Betrachtung als **einheitlichen Leistungsgegenstand** das bebaute Grundstück, wenn ihm aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht annähernd konkreten und bis zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Kaufpreis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann.

Seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 24.5.1971, 1271/69, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (VwGH vom 15.12.1988, 88/16/0056-0059; 19.5.1988, 87/16/0102-0104 u.v.a.) dargetan, dass der Käufer nur dann als *Bauherr* angesehen werden kann, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Bauvorhabens Einfluss nehmen kann;
- b) das finanzielle Risiko trage, d.h. nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen sondern alle Kostensteigerungen zu übernehmen habe, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 uva.) und
- c) das Bauisiko trage, d.h. den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist.

Es ist nun besonderes Augenmerk darauf zu legen, dass obgenannte Voraussetzungen **kumulativ** vorliegen müssen und vom Käufer in seiner Eigenschaft bereits als **Eigentümer der Liegenschaft** zu setzen sind.

Der VwGH hat etwa im Erkenntnis vom 17.6.1982, 16/1283/79, ausgeführt, dass allfällige Planungswünsche der Interessenten, solange sie noch keinen Übereignungsanspruch erworben haben, bloß als unverbindliche Anregungen zu qualifizieren sind und den Interessenten noch nicht die *Stellung* eines *Bauherrn* verschafft. Mit derlei Anregungen werden keine in der *Stellung* eines *Bauherrn* gründende, durchsetzbare Rechte geltend gemacht. Ein vor Abschluss des Kaufvertrages geäußelter Wunsch nach einer Planänderung kann nur als unverbindliche Anregung angesehen werden und rechtfertigt keinen Schluss auf eine allfällige Bauherreneigenschaft (VwGH 27.10.1983, 82/16/0158; vgl. auch VwGH 30.5.1994, 93/16/0096 und VwGH 27.1.1999, 96/16/0142).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im **zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages** verpflichtet hat (vgl. die in Fellner, aaO, unter Rz 97 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung).

Ist jedoch das Bauprojekt in allen Einzelheiten *zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges* bereits geplant, so kann er auf die Gestaltung des Gebäudes regelmäßig keinen Einfluss mehr nehmen. Für die Bauherreneigenschaft kommt es ua. darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Objektes - nämlich auf das Gesamtkonzept und nicht nur hinsichtlich unwesentlicher Änderungen zB im Innenausbau - noch Einfluss nehmen konnte oder ob er bei seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Objekt gebunden war (VwGH 29.1.1996, 95/16/0121). Ein Bauwerber, dem ein Grundstück seit Jahren gehört, wird die Bauherreneigenschaft nicht dadurch verlieren, dass er mit dem Bauunternehmer eine Fixpreisvereinbarung eingeht. Auch wäre es in einem solchen Fall unerheblich, ob mit den einzelnen Professionisten gesonderte Verträge abgeschlossen werden, oder ob sich der Bauherr eines Generalunternehmers bedient. Entscheidend ist für die Bauherrenfrage vielmehr, mit wem eine solche Preisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator - wie im gegenständlichen Fall - und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwält, dann spricht das **gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers** (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Wenn auch die Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer an Vorgänge des rechtlichen Verkehrs anknüpft, kann auch bei einer solchen Abgabe die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht ganz außer Betracht bleiben (Fellner, GrEStG, Tz 33 zu §1 und die dort angeführte Judikatur). Insbesondere bei Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, dürfen die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden. Anderenfalls würde gerade bei der Frage nach der als Bemessungsgrundlage heranzuziehenden Gegenleistung dem Missbrauch zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zum Zweck der Steuerersparnis Tür und Tor geöffnet werden. In diesem Sinn hat auch der VwGH ausgesprochen, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich des

Verkehrsteuerrechts immer dann Geltung hat, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und dem Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde (VwGH vom 29.1.1975, 607-633/74).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Bauherrn, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 3.10.1996, 95/16/0068).

Im vorliegenden Fall wurde am 21.11.2008 dem vor der Baubehörde als Bauwerber und Bauführer auftretenden Bauunternehmen 7 GmbH der Neubau einer Wohnanlage mit Reihenhäusern, Carports und Heizzentrale auf dem Grundstück Nr. 198 KG y bewilligt.

Dem Ansuchen um Baubewilligung für dieses Bauvorhaben wurden Einreichpläne für zwei Haustypen (Typ A mit 125,68 m² und Typ B mit 128,62 m² Gesamtbruttogeschossfläche) beigelegt. In der Baubeschreibung vom 10.3.2008 wurden beispielsweise die Art der Beheizung des Wohnobjektes, die äußere Gestaltung der Anlage (helle Farbgebung), Pultdächer, die Gangbreite und die Stiegenbreite festgelegt.

In Anbetracht des Umstandes, dass das gegenständliche Bauprojekt sowohl im Internet als auch in Tageszeitungen unter "Leistbares Wohnen, nächste Fertigstellung Frühjahr/ Sommer 2010 moderne Komplettausstattung, schlüsselfertig" vom Bauunternehmen beworben wurde, ist das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass das Grundstück nicht als Gesamtpaket einschließlich der Bebauung angeboten worden wäre, nicht nachvollziehbar. Dem Bauführer wurde laut Bewilligungsbescheid von der zuständigen Gemeinde aufgetragen, den Baubeginn anzuzeigen. Dieser Aufforderung kam das Bauunternehmen laut Auskunft der Gemeinde allerdings nicht nach.

Die Beschwerdeführerin hat das Grundstück am 12.4.2010 zu einem Zeitpunkt gekauft, als nicht nur die Planung abgeschlossen war, sondern auch die Baubewilligung gegenüber dem Bauunternehmen als Bauwerber bereits längst erteilt war. Die Beschwerdeführerin verpflichtete sich zweifellos in zeitlicher Nähe zum Grundstückskaufvertrag auf dem Kaufobjekt jenes 6 Familienwohnhauses, welches in der Planung des Architekten vorgesehen war und für welches das Bauunternehmen das Ansuchen um Baubewilligung am 23.3.2010 gestellt hat, zu errichten.

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht bilden der Grundstückskaufvertrag und der Vertrag über die Hauserrichtung laut Anbot vom 23.4.2010 sehr wohl eine Einheit. Die laut Anbot vom 23.4.2010 und laut Auftrag vom 30.4.2010 vereinbarten Kosten für die Hauserrichtung in Höhe von EUR 375.000 (EUR 450.000 incl. MwSt) sind daher in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen. Die knappe zeitliche Abfolge macht deutlich, dass bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten Angebotes durch die Beschwerdeführerin im konkreten Fall einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und der Vereinbarung über die Gebäudeerrichtung

indiziert. Vertragsgegenstand war von Anbeginn an der Erwerb eines bebauten Grundstückes. An dieser Beurteilung vermag auch der Einwand, dass die Beschwerdeführerin bei einem anderen Wohnbauprojekt derselben Baufirma ein Grundstück erworben hätte und dieses Grundstück ohne darauf gebaut zu haben, wieder veräußert hätte, nichts zu ändern. Alle Aufwendungen eines vertraglich an ein bestimmtes Objekt gebundenen Käufers - auch für die Herstellung eines Gebäudes - sind nach langjähriger Rechtsprechung des VwGH Bestandteil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (VwGH vom 22.2.1997, 95/16/0116-0120).

Der nach der am 30.4.2010 erfolgten Auftragserteilung zur Errichtung eines sechs Familienwohnhauses durchgeführte Zubau in Form der Errichtung eines dritten Obergeschosses (Baubewilligung beantragt am 4.8.2010) steht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes in keiner finalen Verknüpfung zum Grundstückskauf. Im Zeitpunkt des Grundstückskaufes war dieser Zubau noch nicht geplant, weshalb diese Kosten aus der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auszuschneiden sind.

Die Grunderwerbsteuer wird daher wie folgt berechnet:

Bemessungsgrundlage: Kaufpreis für das Grundstück EUR 60.000

Kaufpreis Haus lt. Auftrag vom 30.4.2010 incl. MwSt EUR 450.000

ergibt EUR 510.000, darauf entfällt gemäß § 7 Z 3 GrEStG 3,5%, d.s. EUR 17.850.

Zu dem im Vorlageantrag gestellten Beweisantrag, Ing. 7 als Zeugen für die Richtigkeit des Vorbringens der Beschwerdeführerin zu vernehmen, wird ausgeführt, dass in Beweisanträgen das Beweismittel, das Beweisthema und im Falle von Zeugen auch deren Adresse anzugeben ist (VwGH vom 25.11.2015, 2013/16/0034, 29.3.2017, Ra 2016/15/0023). Mangels Angabe der Adresse lag kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

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

