

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache BF, ADR, vertreten durch Mag. Paul Schöffl, Pfarrgasse 27, 4240 Freistadt, über die Beschwerde vom 23.4.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9.4.2018, ErfNr, StNr, betreffend 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

Sachverhalt

Bauprojekt P

Die XY, =GmbH, als Bauträger hat geplant, in der Gemeinde G, =Gemeinde, auf einer größeren Liegenschaft, welche mehreren Eigentümern gehörte, eine Siedlung von 15 individuell planbaren Einfamilienhäusern zu errichten. Zu diesem Zweck hat die GmbH mit Kaufverträgen vom 26.11.2015 die Liegenschaft unter der aufschiebenden Bedingung erworben, dass

1. die rechtskräftige Umwidmung der am 9.7.2015 neu vermessenen 15 Bauparzellen in Bauland erfolgt,
2. die planbehördliche und baubehördliche Bewilligung des Lageplanes vom 25.8.2015 erteilt wird und
3. alle Eigentümer des Projektes die Kaufverträge unterfertigen.

Das Projekt wurde von der Gemeinde am 29.12.2015 wie folgt vorgestellt: *"Der Gemeinderat hat ein Gestaltungskonzept (für das neue Baugebiet P) beschlossen, welches Richtlinien für ein geordnetes Orts- und Siedlungsbild enthält. Damit die Bauwerber rechtzeitig mit dem Hausbau beginnen können, werden die Arbeiten für*

den Kanal- und Wasserleitungsbau und Straßenbau gleich nach dem Winter beginnen. Interessierte Bauwerber können sich bei der GmbH melden, welche als Bauträger die Grundstücke mit Haus verwertet."

Lt. Auskunft der Gemeinde sei von der GmbH schon im Zuge der Umwidmung kommuniziert worden, dass die einzelnen Parzellen nur an Personen verkauft würden, die sich zu einer Bebauung durch die GmbH (Rohbau mit Dach, Dämmung, Innenputz und Estrich) verpflichteten. Dh. ein Liegenschafts Kauf sei nur möglich gewesen, wenn man eine Bauverpflichtung mit der GmbH abgeschlossen habe. Allerdings seien die Bauwerber in der Planung an kein Ausführungsmuster gebunden gewesen. Sämtliche Einreichpläne seien individuell durch den Käufer eingereicht worden, nachdem dieser ein Grundstück erworben habe. Die Gemeinde habe ein Bebauungskonzept vorgegeben, aber die Käufer seien dadurch vor allem an die Höhen gebunden gewesen (maximal 2-geschoßige Ausführung); Dachform und Gestaltung, Platzierung am Grundstück unter Einhaltung der gesetzlichen Abstände seien frei wählbar gewesen.

Am 16.3.2016 hat die Gemeinde 15 Bauplatzbewilligungen erteilt.

Auch die GmbH hat das Projekt unter anderem auf ihrer Homepage und durch Zeitungsanzeige intensiv beworben, und zwar wurde immer ein Haus mit Grund "Grundstück, Keller, Haus - alles aus einer Hand" wie folgt angeboten: *"Gemeinsam mit der Gemeinde verwirklicht die GmbH ein leistbares Wohnkonzept für individuelle Bedürfnisse. ... P ist jedoch kein klassisches Wohnbauprojekt mit einheitlichen Häusern. Die zukünftigen Bewohner können mit individueller Planung ihren ganz persönlichen Traum vom Haus verwirklichen. Kein Haus wird dem anderen gleichen. Basierend auf einem Bebauungskonzept der Gemeinde ist jede Hausform möglich."*

Ab Mitte 2016 wurden die einzelnen Grundstücke verkauft. In den überwiegenden Fällen der Grundstücksverkäufe durch die GmbH war im Kaufvertrag der Bauauftrag an die GmbH ausdrücklich angeführt.

Die GmbH hat alle 15 Häuser errichtet.

Bauvorhaben der Ehegatten EG

Die Ehegatten EG,=Käufer, haben von der GmbH das Grundstück 7 der obigen Liegenschaft im Ausmaß von 838 m² mit Kaufvertrag vom 12.1.2018 je zur Hälfte um 39.386 € gekauft.

Gemäß Punkt XVII des Kaufvertrages sind die Käufer in Kenntnis der Nutzungsvereinbarung vom 19.3.2015, abgeschlossen von der Verkäuferin mit der Gemeinde und treten die Käufer in diese Nutzungsvereinbarung mit sämtlichen Rechten und Pflichten ein (Bauverpflichtung innerhalb von 2 Jahren).

In einem Anhang zum Kaufvertrag erklären die beteiligten Vertragsparteien, dass den Erwerbern der Wohnhäuser betreffend der Parzellierung G die Bauherrneigenschaft zukommt.

Am 2.3.2018 haben die Käufer der GmbH außerdem den Auftrag zur Errichtung eines Einfamilienhauses erteilt. Als Auftragsgrundlagen werden angeführt:

- gemäß dem Angebot der GmbH vom 18.12.2017
- Bau- & Ausstattungsbeschreibung vom 18.12.2017
- Entwurfsplanung vom 17.11.2017
- Zahlungsplan vom 18.12.2017

Der Pauschal-Festpreis bis Baustufe IV (schlüsselfertig) + Keller beträgt brutto 255.567 €.

Am 9.3.2018 haben die Käufer das Ansuchen um Baubewilligung gestellt. In der Bauverhandlungsniederschrift vom 22.3.2018 wird festgestellt, dass das Grundstück lt. Gemeinde im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan als Bauland-Wohngebiet ausgewiesen und vom Bebauungskonzept P erfasst ist. Die Gemeinde hat die Baubewilligung vom 30.3.2018 lt. Bauplan der GmbH vom 9.3.2018 erteilt. Das Bauvorhaben ist zwischenzeitig fertiggestellt.

Verwaltungsgeschehen

Im Zuge der Bemessung der GrESt für die Kaufverträge in Zusammenhang mit den Bauprojekt P hat das zuständige Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) festgestellt, dass in allen 15 Fällen die Baukosten für das zu errichtende Gebäude in der Abgabenerklärung nicht berücksichtigt wurden.

Aufgrund eines Ergänzungsersuchens des GVG vom 13.2.2018 haben die Käufer bekannt gegeben, dass sie durch eine Grundstückstafel bzw. Werbetafel im Ort G auf das Grundstück aufmerksam geworden seien. Als Projektunterlage sei ihnen anlässlich einer Besprechung von der GmbH ein Ordner ausgefolgt worden. Geplant sei das Haus von der GmbH (Herr M) worden, den Auftrag hätten die Käufer erteilt. Die Käufer hätten an der gesamten Planung des Hauses mitgewirkt. Auf die Frage, welche Verträge mit dem Bauführer abgeschlossen wurden, haben die Käufer den Kaufvertrag betreffend Grundstück und den Bauauftrag angeführt. Es sei kein Fixpreis vereinbart worden, die Rechnungslegung der Professionisten würde an die Käufer erfolgen und die Baubewilligung sei auf ihren Antrag den Käufern erteilt worden.

1. GrESt Bescheid vom 9.4.2018

Das GVG hat sodann betreffend den Kaufvertrag vom 12.1.2018 für BF die GrESt in Höhe von 5.161,68 € festgesetzt, weil die Baukosten des Gebäudes (lt. Auftragsbestätigung der GmbH vom 2.3.2018) wegen der finalen Verknüpfung mit der Anschaffung des Grundstückes in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen waren.

2. Beschwerde vom 20.4.2018

Dagegen hat BF, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., am 24.4.2018 Beschwerde eingelegt, weil sie und nicht die GmbH Bauherr des Gebäudes gewesen sei, weil sie auf die bauliche Gestaltung Einfluss genommen, das Baurisiko und das finanzielle Risiko getragen sowie den Antrag auf Baugenehmigung gestellt habe.

3. Beschwerdevorentscheidung vom 11.5.2018

Das GVG hat die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, weil die GmbH vom Käufer mit Auftragsbestätigung vom 2.3.2018 mit der Leistung zur Errichtung eines

Einfamilienhauses um einen Pauschal-Festpreis von insgesamt 255.567 € beauftragt worden sei. Auftragsgrundlagen seien ua. die Entwurfsplanung vom 17.11.2017 sowie das Angebot und der Zahlungsplan vom 18.12.2017 gewesen. Lt. Vorhaltsbeantwortung seien die Käufer durch eine Werbetafel auf das gegenständliche Objekt aufmerksam geworden. Laut Homepage der GmbH ... Es habe eindeutig ein Projekt bestanden und aufgrund dieser bereits erfolgten Vorplanung sei davon auszugehen, dass im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes der Käufer keinen nackten Grund und Boden habe erwerben wollen, sondern ein bebautes Grundstück. Da sich der Grundstückserwerber in ein vorliegendes Konzept habe einbinden lassen, seien - unabhängig von einer Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung - die Errichtungskosten für das Haus zu Recht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden.

4. Ohne weitere Begründung hat der Bf. am 24.5.2018 den Antrag gestellt, die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorzulegen (Vorlageantrag).

5. Am 11.7.2018 hat das GVG die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Verfahren vor dem BFG

Mit Vorhalt vom 14.5.2019 hat das BFG die Bf. ersucht, den Inhalt der Nutzungsvereinbarung lt. Kaufvertrag bzw. die Unterschiede zwischen Vorplanung der GmbH, Entwurfsplanung vom 17.11. 2017 und Einreichplan vom 9.3.2018 und die Fertigstellung des Hauses bekannt zu geben, sowie die Schlussrechnung der GmbH, den Entwurfsplan vom 17.11.2017 und den Einreichplan vom 9.3.2018 vorzulegen.

Der Ehegatte der Bf. hat daraufhin telefonisch am 27.5.2019 zugestanden, dass es nur möglich gewesen sei, den Grund zu erwerben, wenn man auch ein Haus von der GmbH gekauft habe. Die Bf. habe ein Haus "von der Stange" ausgesucht. Da sie aber, wie sich nachträglich erst herausgestellt habe, viel Grund ins öffentliche Gut habe abtreten müssen, habe sie ein Rechtsmittel versucht.

Die geforderten Pläne hat die Bf. nicht vorgelegt.

Daraufhin hat das BFG die Baubehörde aufgefordert, die Abfolge der Ereignisse rund um das Entstehen des Baugebietes P und das Bebauungskonzept zu schildern.

Mit Mail vom 5.8.2019 hat die Gemeinde G im Wesentlichen wie folgt geantwortet:

"Rund um das Baugebiet P hat der Weg für die Bebauung bzw. die Entstehung vom Siedlungsgebiet P im Jahr 2014 begonnen. Von den Grundbesitzern des gegenständlichen Siedlungsbereiches wurde im Mai 2014 der Antrag auf Umwidmung eingebracht. Der Umwidmung stand nichts im Wege und wurde die Widmung Ende Mai 2015 rechtswirksam. Für eine geordnete Bebauung (insbesondere Höhenvorgaben ...) wurde zudem ein Gestaltungskonzept erstellt. Der Siedlungsname wurde im Zeitraum der Umwidmung kreiert. Die umgewidmeten Grundstücke waren zum Großteil schmal ausgeformt und es wäre die Grundverwertung der einzelnen Grundstücke für eine geordnete Siedlungsentwicklung nicht möglich gewesen. In der Folge war es zweckmäßig, das gesamte Areal zusammenzuziehen, und die Parzellen, unter Berücksichtigung der Abtretungsflächen für die Straße, zu formen. Nachdem eine Veräußerung (Kaufabwicklung

zwischen Käufer und Verkäufer) von Parzellen, welche zum Großteil aus 2 oder mehreren Grundstücksteilen verschiedener Grundbesitzer bestanden hätten, für die Grundeigentümer unwirtschaftlich und aufwändig gewesen wäre, entstand die Option, dass die gesamte Baufläche von einem Bauträger erworben werden soll. Dieser soll von den Grundbesitzern die gewidmete Nettofläche (abzüglich der aliquoten Fläche für Straßenabtretung) kaufen. Die Grundbesitzer waren mit der Kaufoption einverstanden und so wurde die gesamte Baufläche an die GmbH verkauft. In der Folge wurden die entsprechenden Vereinbarungen (Infrastrukturkostenvereinbarung und Nutzungsvereinbarung) mit der GmbH abgeschlossen. Hauptzweck der Vereinbarungen war die Kostentragung für die Infrastruktur bzw. die Bebauung/Veräußerung der Grundstücke innerhalb einer festgesetzten Frist. Nach Abschluss der Verträge hat die GmbH die Parzellen zum Kauf angeboten, jedoch konnte die Parzelle nur erworben werden, indem der Hausbau (Rohbau mit Dach, Dämmung, Innenputz und Estrich) mit der GmbH abzuwickeln war. Die Bauwerber waren in der Planung an kein Fixmodell gebunden und konnten individuell planen. Die Baubewilligung wurde durch die Bauwerber selbst bei der Gemeinde beantragt. Es wurden in der Folge sämtliche Abhandlungen, Aufschließungsbeitragsvorschreibungen, usw. mit dem Bauwerber abgewickelt. Zum Projekt P gab es keine Hausbaupläne (Projektpläne mit Ausführungsmuster eines Hauses) im Vorhinein. Sämtliche Einreichpläne wurden individuell durch den Käufer/Hausbauinteressenten eingereicht, nachdem dieser ein Grundstück erworben hatte. Die wesentliche Regelung der Nutzungsvereinbarung vom 19.3.2015 ist die rasche wirtschaftliche Verwertung der Grundstücke der gegenständlichen neu geschaffenen Siedlung. Der Grundstückseigentümer (GmbH) hat die Verpflichtung, die Bauparzellen innerhalb von 5 Jahren, ab Beschlussfassung im Gemeinderat, zu veräußern, weiters den künftigen Käufer zu verpflichten, das Grundstück innerhalb von 2 Jahren ab Kauf zu bebauen. Wird ein Grundstück nicht veräußert verpflichtet sich der Grundeigentümer (GmbH) dieses innerhalb von 7 Jahren zu bebauen. Die individuelle Planbarkeit für die Grundkäufer/Bauwerber bestand darin, dass sie die Häuser zur Gänze nach ihren Wünschen (unter Einhaltung der baurechtlichen Bestimmungen) planen konnten. Die Einreichplanung sowie die Rohbauerrichtung waren mit der GmbH abzuwickeln. Beim Bebauungskonzept waren die Bauwerber vor allem an die Höhen gebunden. Die Höhen stellten aber kein Hindernis dar, da der Bebauungswunsch ohnedies eine max. 2-geschoßige Ausführung vorsah (Dachform, Gestaltung... usw. waren frei wählbar, Platzierung am Grundstück unter Einhaltung der gesetzlichen Abstände, Höhenvorgaben von Stützmauern u. Geländeänderungen ...). Die Bauwerber waren ab Grundkauf an die GmbH gebunden, da das Grundstück nur erworben werden konnte, indem der Auftrag für die Bauausführung (Rohbauerrichtung) an die GmbH zu erteilen war. Die Bauwerber EG sind mit Abgabe des Bauplanes bei der Gemeinde für die Vorprüfung am 07.02.2018 erstmals bei der Gemeinde in Erscheinung getreten. Die Baufortschrittsbestätigung (Rohbaubestätigung - Errichtung) wurde seitens der Gemeinde

G am 5.9.2018 ausgestellt. Die gänzliche Fertigstellung wurde am 5.12.2018 durch die Ehegatten EG der Gemeinde G angezeigt."

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes, insbesondere der Internet Recherche des GVG und der vom Bf. vorgelegten Auftragsbestätigung vom 9.3.2018 samt Baubeschreibung, sowie der Stellungnahme der Gemeinde G vom 5.8.2019 und der Parteiangaben vom 27.5.2019 erwiesen.

Rechtslage

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

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF StRefG 2015/2016 ab 01.01.2016 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen, mindestens vom Grundstückswert.

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

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

Erwägungen

Die vom GVG in seinem Bescheid vom 9.4.2018 vorgenommene GrESt Berechnung wird der Höhe nach nicht angefochten. Strittig ist ausschließlich der kausale Zusammenhang zwischen Grund- und Hauskauf bzw. die Frage, ob das GVG zu Recht neben dem Kaufpreis für das Grundstück auch die Herstellungskosten für das Haus in die Bemessungsgrundlage der GrESt einbezogen hat.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof (=VwGH) in seiner ständigen Rechtsprechung zu einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Sachverhalten klargestellt:

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 der GrESt unterliegenden Erwerbsvorganges ist 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 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 (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 Gebäudeerrichtung unterschiedliche Verträge abgeschlossen wurden (zB VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

Auch nach der 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 Grundstücks 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 Herstellung eines objektiven Zusammenhanges zwischen Grundstückskaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag an die geplante Bebauung des Grundstückes zu binden (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 bebautem 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 Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie"

einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war, und - bei einer Personenmehrheit auf der Veräußererseite - die auf der Veräußererseite 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 (bebauten) Grundstückes gerichteten Vertrages bedarf es nicht, vielmehr reicht ein Zusammenwirken auf der Veräußererseite 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 Grundstückserrichtung 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).

Unter Beachtung dieses rechtlichen Hintergrundes gilt es zur entscheidungswesentlichen Frage des Leistungsgegenstandes zu bedenken:

Die Vorplanung für das neue Baugebiet P hat bereits 2014 begonnen. Mehrere Grundeigentümer, die GmbH als zukünftiger Bauträger und die Gemeinde haben in der Folge mit dem Ziel zusammengewirkt, die geordnete Gestaltung des Baugebietes, die Infrastrukturkostentragung und eine zügige Bebauung (mittels Nutzungsvereinbarung vom 19.3.2015) sicherzustellen. Am 9.7.2015 wurde die Grundstücksfläche neu vermessen und am 25.8.2015 ein Lageplan für die Bebauung mit 15 Einfamilienhäusern erstellt. Mit Kaufverträgen vom 26.11.2015 hat sodann die GmbH als Bauträger die gesamte Baufläche mit der Absicht erworben, die 15 neu geschaffenen Grundstücke binnen 5 Jahren an Interessenten weiterzuverkaufen, welche darauf von der GmbH auch ein Haus errichten lassen. Im Dezember 2015 hat der Gemeinderat ein Gestaltungskonzept für das Baugebiet P beschlossen und wurden die Aufträge für Kanal, Wasserleitung und die Aufschließungsstraße vergeben. Am 16.3.2016 hat die Gemeinde 15 Bauplätze bewilligt. In der Folge hat die GmbH in den Jahren 2016 bis 2017 die Gesamtanlage errichtet. Es ist erwiesen, dass die GmbH als Grundstückseigentümerin nur an solche Interessenten verkauft hat, welche sich zum Bau eines Hauses durch die GmbH verpflichtet haben. Demgemäß ist der GmbH die erfolgreiche Umsetzung des Gesamtprojektes im Sinne ihrer Vorplanung und unter ihren finanziellen Vorgaben auch tatsächlich gelungen.

Zu beurteilen ist der Leistungsgegenstand letztlich aber aus der Sicht des Erwerbers der Liegenschaft und nicht aus der Sicht des Veräußerers.

Entscheidend ist daher, dass die Bf. letztendlich als einheitlichen Leistungsgegenstand **von der GmbH ein bebautes Grundstück erhalten hat**. Die rechtliche Trennung von

Kaufvertrag (Grundstück) und Werkvertrag (Errichtung des Gebäudes) ändert daran nichts.

Nach der Judikatur des VwGH kommt in diesem Zusammenhang eine wesentliche Bedeutung dem zeitlichen Moment zu. Liegt zwischen Grundkauf und Bauauftrag nur eine geringe Zeitspanne (hier eineinhalb Monate), so spricht dies regelmäßig für die finale Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Errichtung des Gebäudes. Überdies gilt es zu bedenken, dass im gegebenen Fall die Planung des Hauses bereits vor dem Grundkauf abgeschlossen war (Angebot samt Bau- & Ausstattungsbeschreibung und Zahlungsplan vom 18.12.2017 auf Basis der Entwurfsplanung vom 17.11.2017). Eine Gesamtbetrachtung des Geschehensablaufes lässt daher nach der allgemeinen Lebenserfahrung nur den Schluss zu, dass die Bf. im Zeitpunkt des Grundkaufes am 12.1.2018 das "Ob und Wie" der Bebauung im Sinne der Entwurfsplanung der GmbH vom 17.11.2017 bereits entschieden hatte und daher kein unbebautes Grundstück erwerben wollte. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war der Erwerbswille der Bf. nicht mehr bloß auf das unbebaute, sondern vielmehr auf das mit dem fertig geplanten Haus bebaute Grundstück gerichtet.

Demgegenüber ist ein Grundstückserwerber nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur dann als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, das Baurisiko zu tragen hat, und das finanzielle Risiko tragen muss.

Auch wenn im gegenständlichen Fall die Möglichkeit der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses gegeben war, hat die Bf. angegeben, ein Haus "von der Stange" (lt. Musterplanung der GmbH) ausgesucht zu haben. Vertragspartner für die Errichtung des schlüsselfertigen Hauses war nur die GmbH (ausgenommen Erdarbeiten), sodass das Baurisiko auf ein bauausführendes Unternehmen begrenzt war. Vor allem aber die im gegenständlichen Fall gegebene Pauschal-Festpreisvereinbarung ist als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung anzusehen. Da die für die Bauherreneigenschaft sprechenden Kriterien überdies KUMULATIV vorliegen müssen, ist es nicht von Belang, wenn einzelne Indizien weniger stark ausgeprägt sind.

Nicht zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff Bauherr im Baurecht nicht ident mit jenem im GrESt Recht ist. Daher ist die Abgabenbehörde nicht daran gebunden, wenn die Baubehörde den Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des VwGH zu einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Sachverhalten erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. In Anbetracht der überdies klaren Sachlage kommt dieser Entscheidung somit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Linz, am 13. August 2019