

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Wesonig & Partner Steuerberatung GmbH, Birkfelder Straße 25, 8160 Weiz, über die Beschwerde vom 11.02.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10.12.2014, 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

Mit Kaufvertrag vom 4. März 2010 verkaufte die M Immobilien GmbH als außerbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft x das neu vermessenen Grundstücke Nr. xx mit einer Fläche von 1306 m² sowie Anteile an die GmbH (Beschwerdeführer). Der Pauschalkaufpreis wurde mit EUR 60.000 vereinbart.

Mit Bescheid vom 6. September 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 nach Bekanntgabe des neuen Firmenwortlautes (Firma) der Beschwerdeführerin folgende Fragenbeantwortung:

"Ergänzungspunkte:

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

Antwort: durch Bekannte

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?

Nein

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 M geführt. Über die Errichtung eines Wohnhauses mit niemanden

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?

Planung war vorhanden, wurde mit Grundstückskauf mit erworben

7) Wer hat um Baubewilligung angesucht?

die Firma M GmbH

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

Firma M

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.

Bauftrag mit dem Günstigsten laut Angebot (siehe Beilage)

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

Der Auftrag wurde laut beiliegendem Angebot erteilt, Änderungen vorbehalten, Abrechnung nach tatsächlichem Aufwand.

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

in unserem

12) An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

an die Firma M GmbH

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

ja Schlussrechnung laut Beilage

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

Schlussrechnung laut Beilage."

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 M Immobilien GmbH wurde mit Bescheid vom 21.11.2008 das Ansuchen des Bauunternehmens M GmbH vom 10.3.2008 um Erteilung der Baubewilligung für eine Wohnanlage mit Reihenhäuser, Carports und Heizzentrale auf dem Grundstück Nr. xy bewilligt. Als Bauwerber und als Bauführer trat vor der Gemeinde a das Bauunternehmen M 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 M Bauunternehmen GmbH als Bauführer und die M Immobilien GmbH als Bauwerber um Baubewilligung für die Errichtung einer Wohnanlage mit vielen Wohneinheiten, 73 überdeckten PKW- Abstellplätzen und 72 überdachten PKW- Abstellplätzen mit angrenzenden Kellerersatzräumen auf dem Bauplatz b an. Mit Bescheid vom 19.4.2010 wurde dieses Ansuchen bewilligt.

Laut Aktenlage legte das Bauunternehmen M am 6.5.2010 ein bis 31.12.2010 gültiges Anbot an den Beschwerdeführer über die Errichtung eines 6 Familienwohnhauses zu einem Kaufpreis von EUR 375.0000 exkl. MwSt. Je nach Baufortschritt wurde eine Teilrechnungslegung vereinbart (zB 10% Bodenplatte, 5% Erdgeschoßmauerwerk). Die Schlussrechnung für die zwischen Juni 2010 und Mai 2011 vom Bauunternehmen erbrachten Leistungen über EUR 376.836,50 exkl. MwSt wurde am 30.5.2011 gelegt.

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 17.927 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass der Grundstückserwerber an den Erwerb des Wohnhauses, welches vom Organisator (Bauunternehmen M 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 zunächst behauptet, dass im konkreten Fall kein Wiederaufnahmsgrund vorliegen würde. Darüber hinaus wurde vorgebracht, dass die Miteinbeziehung der Hauserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu Unrecht erfolgt sei. Der Beschwerdeführer als Erwerber des Grundstücks sei im Zeitpunkt des Grundkaufes nicht an den Erwerb eines Wohnhauses der Firma M GmbH gebunden gewesen. Die Einreichung bei der Baubehörde durch das Bauunternehmen sei nur erfolgt, um den allgemeinen Bebauungsvorgaben der Gemeinde im Sinne des Bebauungsplanes nachzukommen und eine spätere eventuelle Bebauung, durch welches Unternehmen auch immer, sicherzustellen. Die Unternehmensgruppe M habe sich in den letzten Jahren verstärkt auf reinen Grundstückshandel spezialisiert. Dieser Unternehmensschwerpunkt sei in weiterer Folge zunehmend mit der M Immobilien GmbH durch eine eigene Gesellschaft ausgeübt worden. Der unternehmerische Fokus beim Liegenschaftserwerb in Ort sei von Anfang an vorrangig auf die Grundstücksverwertung gerichtet gewesen. Eine nachfolgende Verbauung der einzelnen Grundstücke durch das Bauunternehmen sei niemals im Vordergrund der ursprünglichen Überlegungen gestanden.

Durch den erfolgreichen Grundstückshandel habe sich die Geschäftsleitung entschlossen, für die einzelnen Bauinteressenten sehr attraktive bzw. kostengünstige Bauangebote zu legen. Der Beschwerdeführer habe einzelne Bauangebote eingeholt. Das Angebot der späteren GebäudeerrichterIn vom 6.5.2010 habe sich als Bestanbot erwiesen. Es habe keinerlei Verträge bzw. Vereinbarungen zwischen dem Bf. und dem Bauunternehmen M betreffend Bebauung gegeben. Auch im Grundstückskaufvertrag sei kein Bezug auf einen Bauvertrag hergestellt worden.

Die Auftragsvergabe bezüglich das Bauvorhaben sei nach eingehender Prüfung der Angebote rund zwei Monate nach dem Grundstückskauf erfolgt. Von einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse könne nicht gesprochen werden. Der einheitliche Vertragswille sei nicht auf die Beschaffung des Grundstücks samt Haus gerichtet gewesen, weshalb die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zu Unrecht erfolgt sei.

Fixpreise seien keine vereinbart worden. Die Rechnungslegung der bauausführenden Firmen sei an den Beschwerdeführer erfolgt. Der Bf. würde über sämtliche Voraussetzungen einer Bauherreneigenschaft verfügen. Wegen der Änderungen an den Bauplänen sei die Miteinbeziehung der Gebäudekosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zu Unrecht erfolgt.

Eine vertragliche oder andersartige Bindung zwischen Grundkauf und Gebäudeerrichtung habe nicht bestanden, da einerseits zwei voneinander unabhängige und vollkommen getrennte Rechtsgeschäfte abgeschlossen worden seien andererseits zwischen Grundkauf und Hauserrichtung ein angemessener Zeitraum vergangen sei. Die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung angeführten VwGH Erkenntnisse (zB vom 26.1.1995 Zl. 93/16/0089) seien in den entscheidenden Punkten nicht ansatzweise vergleichbar.

Mit Vorhalt vom 22.4.2015 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert bekannt zu geben, welche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung durch ihn möglich war, wie das Angebot der Firma M angenommen wurde, ob %-Sätze auf den Gesamtkaufpreis vereinbart worden seien und ob es einen gemeinsamen Beschluss für die Errichtung des Gebäudes Adr geben würde.

In Beantwortung dieses Schreibens teilte der Beschwerdeführer mit, dass dem Bf jegliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung möglich gewesen sei. Ein Gesamtkaufpreis für Grund und Gebäude sei nicht gegeben gewesen, da zwei vollkommen voneinander getrennte Rechtsgeschäfte vorgelegen seien. Die Annahme des Angebotes sei schriftlich erfolgt. Einen gemeinsamen Beschluss gebe es nicht.

Über Vorhalt des Finanzamtes teilte das Bauunternehmen mit, dass ein Architekturbüro den Bebauungsplan erstellt hätte und dieser von der Gemeinde beauftragt worden sei. 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 M mündlich erteilt worden sei.

Mit ausführlich begründeter Beschwerde vorentscheidung vom 5.2.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Von der Firma M Bauunternehmen GmbH sei offenbar ein standardisiertes, vorgeplantes Familienwohnhaus samt Außenanlagen und Anschlüssen angeboten worden. Der sich aus der Endabrechnung der Baufirma ergebende Gesamtbetrag für die Hauserrichtung decke sich nahezu mit dem vom Käufer ausgehandelten Fixpreis im Anbotschreiben vom 6.5.2010. Mit Abschluss des Grundstückskaufvertrages vom 4.3.2010 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 für den Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Grunderwerbs keine rechtliche oder sonstige Bindung bestanden habe, nach erfolgtem Grundkauf ein Gebäude zu errichten. Die vom Finanzamt angeführte Judikatur (zB BFH 27.10.1999, II R17/99) sei mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar. Über mögliche Bebauungsalternativen sei vor Abschluss des Grundkaufvertrages nicht gesprochen worden. Der Sachverhalt sei mit einem stufenweisen Prozess vergleichbar. Nach erfolgtem Grundkauf habe der Beschwerdeführer begonnen, sich mit einer eventuellen Verbauung auseinander zu setzen. Für den Bf habe es weder eine Verpflichtung zur Bebauung noch eine Beschränkung, mit welchem Bauunternehmen gebaut werden sollte, gegeben.

Umfassende Änderungsmöglichkeiten des Beschwerdeführers würden beweisen, dass keine Bindung an ein vorgegebenes Gebäude bestanden habe. Ein abgesicherter Fixpreis habe zu keinem Zeitpunkt bestanden. Kostensteigerungen hätten vom Beschwerdeführer übernommen werden müssen. Die Entscheidung, ob und wie zu bauen, sei einzig und allein beim Beschwerdeführer gelegen.

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 Baurisiko 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.

Das Bundesfinanzgericht hat sich mehrfach damit beschäftigt, ob Grundstückskäufer als Bauherren anzusehen sind oder nicht. Die Erkenntnisse des BFG RV/2100537/2016 vom 6.7.2016 und RV/2100538/2016 vom 5.12.2016 in denen den Erwerbern der Grundstücke die Bauherreneigenschaft nicht zugebilligt wurde, betreffen dieselbe Baufirma und dasselbe Bauvorhaben.

Dem Vorbringen, dass vom Finanzamt keine konkreten "Urteile des VwGH" angeführt worden seien, wird entgegen gehalten, dass das Finanzamt

Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes sowohl im Bescheid als auch in der Beschwerdeentscheidung zitiert hat (zB VwGH 26.1.1995, 93/16/0089 , 30.5.1994, 92/16/0144, 18.6.2002, 2001/16/0437).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, unter welchen Voraussetzungen ein Liegenschaftserwerber als Bauherr anzusehen ist (zB 19.5.1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108). Liegen diese Voraussetzungen nicht kumulativ von allem Anfang der ersten Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vor, ist diesen die Bauherreneigenschaft abzusprechen (VwGH 29.1.1996, 95/16/0121).

Der VwGH hat etwa im Erkenntnis vom 17.6.1982, 16/1283/79 die Rechtsansicht vertreten, 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* verschaffen. Mit derlei Anregungen werden keine in der *Stellung eines Bauherrn* gründende, durchsetzbare Rechte geltend gemacht.

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 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).

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 Verkehrssteuerrechts 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). Der Begriff der Gegenleistung

im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 Abs. 1 BAO) zu verstehen (VwGH E 23.1.1992, 90/16/0154).

Wenngleich im vorliegenden Fall die M Immobilien GmbH rund 2 Monate nach Abschluss des Liegenschafts Kaufvertrages (4.3.2010) am 12.5.2010 ein Ansuchen um Baubewilligung für die Errichtung eines Zubaus von 6 Wohneinheiten gestellt hat, welches mit Bescheid vom 19.4.2010 von der Gemeinde bewilligt wurde, darf nicht außer Acht gelassen werden, dass bereits am 21.11.2008 dem vor der Baubehörde als Bauwerber und Bauführer auftretenden Bauunternehmen M GmbH der Neubau einer Wohnanlage mit Reihenhäusern, Carports und Heizzentrale in a bewilligt worden ist.

Dem Ansuchen um Baubewilligung für dieses Bauvorhaben wurden Einreichpläne für verschiedene Haustypen 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.

Unmittelbar nach Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaft - nämlich am 6.3.2010 erstellte ein Ziviltechnikerbüro an das Bauunternehmen M einen Befund und ein geotechnisches Gutachten betreffend die Bebaubarkeit und die Verbringung der Niederschlagswässer auf den kaufgegenständlichen Grundstücken.

Der Beschwerdeführer wendet ein, dass zwischen Grundstückskauf und Baubeginn genügend Zeit gewesen wäre, am Markt einen günstigeren Anbieter zu finden. Dem ist entgegen zu halten, dass der Aufforderung des Finanzamtes vom 6.11.2012 Bau-, Werk- und sonstige Verträge sowie weitere Angebote vorzulegen, nicht entsprochen wurde. Vom Beschwerdeführer wurde lediglich behauptet, mehrere Angebote eingeholt zu haben und dem Bestbieter den Auftrag zur Hauserrichtung erteilt zu haben.

In Anbetracht des Umstandes, dass das gegenständliche Bauprojekt sowohl im Internet als auch in Tageszeitungen unter "Leistbares Wohnen, nächste Fertigstellung Frühjahr/Sommer 2010, 2011 moderne Komplettausstattung, schlüsselfertig" vom Bauunternehmen beworben wurde, ist der Einwand des Beschwerdeführers, über mögliche Bebauungsalternativen sei vor Abschluss des Kaufvertrages nicht gesprochen worden, nicht nachvollziehbar.

Den Ausführungen in der Beschwerde, dass im Kaufvertrag über das Grundstück kein Bezug auf einen Bauvertrag genommen wurde, ist entgegenzuhalten, dass es für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang ist, dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltet wurde, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Nicht von entscheidender Bedeutung kann der Umstand sein, dass in den Vertragsurkunden (Kaufvertrag/Werkvertrag) aufeinander kein Bezug genommen wird, weil schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet war, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebautem Zustand erhalten werde (VwGH vom 18.12.1995, 93/16/0071).

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. 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 Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator - wie im gegenständlichen Fall - und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwältzt, dann spricht das **gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers** (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Auch die im konkreten Fall getroffene Pauschalpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos einer Preiserhöhung werden als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung des Beschwerdeführers angesehen. Den Beschwerdeführer traf bei dieser Vertragsgestaltung kein Risiko von Kostensteigerungen. Dies wird auch durch den Umstand untermauert, dass der sich aus der Schlussrechnung ergebende Kostenaufwand für die Hauserrichtung mit dem des Angebotes vom 6.5.2010 nahezu deckt.

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).

Zusammenfassend wird festgestellt, dass aus dem Akteninhalt ersichtlich ist, dass im zu beurteilenden Fall die Initiative zur Bebauung des Grundstückes ausschließlich von der Verkäuferseite ausgegangen ist. Als Bauwerber und Bauführer trat die M Immobilien GmbH auf. Der Auftrag zur Vermessung des Grundstückes wurde laut Auskunft des Vermessungsbüros ebenso von dieser Firma erteilt. Der Beschwerdeführer hat das Grundstück am 4. März 2010 zu einem Zeitpunkt gekauft, als nicht nur die Planung abgeschlossen war, sondern auch eine Baubewilligung gegenüber dem Verkäufer als seinerzeitigem Grundeigentümer und Bauwerber bereits erteilt war. 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 Bauleistungen wurden ab Juni 2010 von der Baufirma in Rechnung gestellt. Selbst wenn der Beschwerdeführer an der Planung beteiligt gewesen sein sollte, was allerdings auf Grund der zeitlichen Abfolge der Geschehnisse ausgeschlossen werden kann, begründet dies noch keine Bauherreneigenschaft.

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht bilden der Grundstückskaufvertrag und der Vertrag über die Hauserrichtung sehr wohl eine Einheit. Die knappe zeitliche Abfolge macht deutlich, dass bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten Angebotes durch den Beschwerdeführer 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. 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).

Abschließend ist noch zu bemerken, dass das gesamte - oben im einzelnen dargestellte - Vorgehen des Bauunternehmers offensichtlich sicherstellen sollte, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben konnten, die sich an sein im wesentlichen vorgegebenes Baukonzept banden, weshalb auch aus diesem Grund die Einbeziehung der Baukosten in die grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgänge des Beschwerdeführers nicht rechtswidrig erscheint.

Nachdem sohin dem Beschwerdeführer die Bauherreneigenschaft abzusprechen war, ist die Einbeziehung der Gebäudeerrichtungskosten - deren Höhe im Übrigen unbestritten geblieben ist - in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gerechtfertigt. Es war daher spruchgemäß 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.

Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen von einer "Bauherreneigenschaft" auszugehen ist, liegt eine langjährige, einhellige und umfangreiche VwGH-Rechtsprechung vor. Ob und welche Kriterien im einzelnen im Beschwerdefall als erfüllt anzusehen sind oder nicht, ergibt sich anhand der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, sohin allein aus der Lösung von Tatfragen, nicht jedoch einer Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung". Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 4. Mai 2018