

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin C in der Beschwerdesache A vertreten durch HASLINGER / NAGELE & PARTNER RECHTSANWÄLTE GMBH, Roseggerstraße 58, 4020 Linz, über die Beschwerden vom 17.11.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14.10.2014, ErfNr. 123, betreffend Wiederaufnahme und Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden 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 12.10.2009 erwarb die Beschwerdeführerin (Bf.) von der Firma R das neu vermessene Grundstück Nr. 1 sowie die dazugehörenden Weganteile aus der Liegenschaft EZ X KG Y. Der Kaufpreis dafür betrug € 25.000,-.

Dazu erging der Grunderwerbsteuerbescheid am 03.02.2010 mit einer Vorschreibung der Grunderwerbsteuer in Höhe von € 875,-.

Durch die ab 23.08.2012 durchgeführte Außenprüfung des Finanzamtes bei der Firma R kamen Tatsachen neu hervor, deren Kenntnis zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten.

Laut Bericht des Finanzamtes vom 11.11.2014 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Firma R wurde mit Bescheid vom 21.11.2008 das Ansuchen des Bauunternehmens R GmbH vom 10.3.2008 um Erteilung der Baubewilligung für eine Wohnanlage mit Reihenhäuser, Carports und Heizzentrale auf dem Grundstück Nr. 198 (Nr. in Vorbereitung) KG Y bewilligt. Als Bauwerber und als Bauführer trat vor der Gemeinde Y das R GmbH auf. Dem Ansuchen vom 10.03.2008 wurden Einreichpläne für zwei Haustypen beigelegt.

Im Zuge einer Überprüfung durch das Finanzamt wurde die Bf. mit Schreiben vom 20. September 2012 zu ergänzenden Angaben aufgefordert, die folgendermaßen erfolgten:

"1) Wie sind Sie auf das gegenständliche Projekt aufmerksam geworden?

Antwort: *Ich wollte ursprünglich ein anderes Haus kaufen - in derselben Siedlung - leider wurde dieses schneller an jemanden anderen verkauft als ich mich dafür entscheiden konnte.*

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

Antwort: *Nein*

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

Antwort: *Nein*

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

Antwort: *Ich habe die Verhandlungen ausschließlich mit Herrn BM Johann R geführt.*

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

Antwort: *Nein*

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

Antwort: *Ich habe an meinem Haus aktiv mitgestaltet und es unterscheidet sich wesentlich von den anderen.*

7) Wer hat um Baubewilligung angesucht?

Antwort: *Ich weiß nicht, wer um Baubewilligung angesucht hat.*

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

Antwort: *Ich weiß nicht, wem sie erteilt wurde.*

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

Antwort: *Kaufvertrag, angehängt*

10) Wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart? Um Bekanntgabe der Höhe des Fixpreises wird ersucht.

Antwort: *Ich habe nach Baufortschritt bezahlt, es war von Anfang an festgestellt dass ich einige Spezialwünsche habe die ich je nach Wunsch und Leistung auch bezahlt habe.*

zB. andere Fenster, keinen Abstellraum, größere Terrasse, zusätzliche Wasserleitungen, anderer Verputz, mehr Vollwärmeschutz, Innenmauern verändert, andere Fliesen, teilweise andere Böden.

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

Antwort: *Ich bzw. BU R*

12) An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

Antwort: *Ich habe alles bezahlt*

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

Antwort: *ja angehängt*

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

-

Beigelegt war der Kaufvertrag über das Grundstück vom 12.10.2009 sowie eine Schlussrechnung vom 30.04.2010. Die Rechnungslegung erfolgte nach Baufortschritten (10% Bodenplatte, 5% Erdgeschossmauerwerk, 5% Erdgeschossdecke usw.).

Aus dieser beigelegten Schlussrechnung ergibt sich ua., dass die Bauleistungen von Oktober 2009 bis April 2010 erfolgt sind und die 1. Teilrechnung am 13. Oktober 2009 über 13.200,00 € gestellt wurde, die dann am 19. Oktober 2009 bezahlt wurde.

Das Finanzamt stellte am 23. Oktober 2012 ein neuerliches Ergänzungersuchen, das von der Bf. wie folgt beantwortet wurde:

"1) Wann haben Sie die Fa. R GmbH mit der Planung ihres Wohnhauses beauftragt? Um Vorlage des diesbezüglichen Auftrages wird ersucht.

Antwort: *Im Herbst 2009. Ich habe keinen schriftlichen Auftrag.*

2) Wann haben Sie der Fa. R GmbH den Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses erteilt? Um Vorlage des Bauauftrages mit dazugehörigem Anbot wird ersucht.

Antwort: *Im Herbst 2009. Ich habe kein schriftliches Angebot.*

3) Weiters wird um Vorlage der 1. Teilrechnung Nr. 268/09 vom 13.10.2009 der Fa. R ersucht.

Ein Auftrag zur Errichtung eines Wohnhauses bedarf nicht der Schriftform, ich habe alles mit dem Baumeister persönlich immer mündlich gemacht. Die Verhandlungen waren mühsam - ich wollte unbedingt ein Einzelhaus, geplant war auf meinem Grundstück allerdings ein Doppelhaus. In der ganzen Siedlung war zum Verhandlungszeitpunkt kein Einzelhaus mehr frei, der BM hat sich sehr bemüht meinen Wünschen entgegen zu kommen. Wie in meinem letzten Schreiben angeführt weicht bei meinem Haus sehr vieles von der ursprünglichen Planung ab. Es entspricht weder dem ursprünglichen Konzept noch dem ursprünglich geplanten Projekt. Ich habe jetzt ein Einzelhaus das sich grundsätzlich von allen anderen unterscheidet.

Wir haben sehr viele verschiedene Möglichkeiten in Erwägung gezogen, allerdings bin ich im Oktober 09 beruflich - schnell und unerwartet - nach Linz übersiedelt. Dadurch habe ich das Projekt auf ein Minimum reduziert. Ich stelle ausdrücklich fest, dass auf dieser Baustelle keinerlei Arbeiten ohne Rechnung durchgeführt wurden und dass mir eine solche Vorgehensweise seitens des Bauunternehmens niemals angeboten wurde.

Die Schlussrechnung 69/10 wurde nochmals vorgelegt. Weiters eine Rechnung der HR-Haustechnik GmbH adressiert an die Bf..

Aufgrund dieser Erhebungen des Finanzamtes wurde das Verfahren wiederaufgenommen und wurde am 14. Oktober 2014 ein Wiederaufnahme- und Grunderwerbsteuerbescheid erlassen, der nunmehr in die Bemessungsgrundlage auch die anteiligen Hauserrichtungskosten einbezog, womit eine Grunderwerbsteuer von 5.548,00 € festgesetzt wurde.

Begründet wurde dies ua. folgendermaßen:

"In dem vorliegenden Fall war der Erwerber des Grundstückes an den Erwerb eines Wohnhauses aus der vom Organisator (R GmbH) geplanten und bereits durch die Baubehörde genehmigten Wohnanlage Y (Reihenhäuser, Carports und Heizzentrale) gebunden. Die Firma R trat vor der Baubehörde als Bauwerber und Bauführer auf. Das Ansuchen um Baubewilligung für dieses Bauvorhaben wurde von der Fa. R bereits am 10.3.2008 eingereicht. Dem Ansuchen wurden Einreichpläne für 2 Haustypen beigelegt. Der Fa. R wurde von der Baubehörde (Gemeinde Y) für diese beiden Haustypen am 21.11.2008 die Baugenehmigung erteilt. Damit stand im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, bereits fest."

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde vorgebracht, dass die Miteinbeziehung der Hauserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu Unrecht erfolgt sei. Die Bf. sei bei Erwerb des Grundstückes nicht an den Erwerb eines Wohnhauses der bereits genehmigten Wohnanlage der Fa. R gebunden gewesen. Die Auftragsvergabe sei - nach Einholung verschiedener Angebote - an den Bestbieter, eben die Fa. R, erfolgt. Das von der Bf. errichtete Gebäude unterscheide sich außerdem erheblich vom ursprünglichen Projekt: Statt einer Doppelhaushälfte mit Heizzentrale sei ein Einzelhaus mit separater Erdwärmeheizung auf gegenständlichem Grundstück errichtet worden. Dazu hätte es eines weiteren Bauansuchens bedurft, welches am 03.12.2009 gestellt worden sei. Zusammengefasst unterscheide sich das nun tatsächlich errichtete Gebäude in folgenden Punkten von dem ursprünglich geplanten Projekt:

Einzel- statt Doppelhaus, autarke Heizung, differierender Verputz, Mehrzahl an Fenstern sowie teilweise andere Modelle, größere Terrasse, zusätzliche Wasserleitungen, mehr Vollwärmeschutz, unterschiedliche Bodenbeläge.

Der Beschwerde beigefügt war der Baubewilligungsbescheid der zuständigen Gemeinde vom 15.04.2010 über die Projektänderung - Errichtung eines Mehrparteienhauses mit 4 Wohneinheiten, 4 überdeckten Abstellplätzen sowie 4 Abstellräumen anstatt eines Doppelwohnhauses mit überdeckten Abstellflächen sowie Verschiebung von Haus 11

(Anmerkung des Gerichts: Haus 11 ist das Nachbarhaus des gegenständlichen strittigen Gebäudes) um ca. 3,70m² nach Osten.

Als Bauherr trat das R GmbH auf.

Mit Vorhalt vom 20.4.2015 wurde die Bf. aufgefordert bekannt zu geben, welche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung durch sie möglich war, wie das Angebot der Firma R GmbH angenommen wurde und ob %-Sätze auf den Gesamtkaufpreis vereinbart worden seien. In Entsprechung erfolgte folgende Beantwortung durch die Bf.:

1) Welche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung konnten Sie nehmen?

Antwort: *Vorab verweise ich auf meine Bescheidbeschwerde (...). Ich halte abermals fest, dass ich auf das Gesamtkonstrukt meines errichteten Hauses Einfluss nehmen konnte. Ich war weder an ein vorgegebenes Projekt gebunden noch habe ich mich zum Zeitpunkt des Kaufvertrages betreffend gegenständliches Grundstück niemandem gegenüber verpflichtet das Grundstück überhaupt zu bebauen. Das Bauansuchen vom 03.12.2009, aus dem ersichtlich ist, dass auf meinem Grundstück ein Einzelhaus und kein - wie ursprünglich geplant - Doppelhaus errichtet wurde, wurde bereits mit BVE vorgelegt.*

Weiters erfolgte nochmals eine Aufzählung der erfolgten Änderungen.

2) Wurden %-Sätze auf den Gesamtkaufpreis ausgemacht?

Antwort: *Die Frage ist für mich nicht verständlich*

3) Wie wurde das Anbot der Fa. R angenommen?

Antwort: *Ich habe das Bauunternehmen beauftragt. Das Bauvorhaben wurde entsprechend meiner Vorgaben durchgeführt.*

In Folge erging am 9. Februar 2016 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes. In der ausführlichen Begründung wurde ua. ausgeführt, dass "die Bf. in ein Vertragsgeflecht einbezogen gewesen ist, das dem Käufer ein bebautes Grundstück verschaffen sollte. Es besteht objektiv ein enger sachlicher Zusammenhang und ist anzunehmen, dass der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei gewesen ist. Grundsätzlich ist ein Erwerber nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur dann als Bauherr anzusehen, 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 eine Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführungen Rechnungslegung zu verlangen.

Nach der VwGH Judikatur müssen diese drei Elemente kumulativ als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherrneigenschaft vorliegen. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherrneigenschaft des Käufers."

Im Vorlageantrag wurde von der Bf. noch ergänzend vorgebracht, dass die Beschwerdevorentscheidung die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht begründet habe und inhaltlich es kein einheitliches Vertragsgeflecht gegeben habe. Die Errichtung des Gebäudes müsse in einer finalen Verknüpfung mit dem Grundstückserwerb stehen.

In Bezug auf die lt. Baubewilligung geplante Heizzentrale wurde - nach Vorhalt des Gerichts vom 04.09.2018 - von der Gemeinde Y mitgeteilt, dass die geplante Heizzentrale für die Siedlung Y nicht errichtet wurde, sondern stattdessen eine Beheizung des Grundstücks Nr. 1 mittels Erdwärme vorgenommen wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Aktenteilen, den Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes sowie des Bundesfinanzgerichtes und dem Vorbringen der Beschwerdeführerin.

Strittig ist, ab der Bf. die Stellung eines Bauherrn zukommt oder nicht.

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 Bauherrneigenschaft zugekommen ist.

Anzuwenden ist das zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges in Geltung stehende Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBI. 1987/309 idF des BGBI. I 2009/52.

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 gem. § 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 Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (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 Erk. vom 24.5.1971, Zi. 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. Leistungen, die aufgrund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages zu erbringen sind, sind in die Gegenleistung dann einzubeziehen, wenn die Leistung des Dritten dazu führen soll, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, **in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist** (VwGH 31.3.1999, 99/16/0066; VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 u.v.a.).

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 besonderer "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 bebautem 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 bebautem 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, Rz. 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.

Im Erkenntnis vom 18.12.1995, 93/16/0072, führt der VwGH aus, dass deshalb, weil der Beschwerdeführer bereits Monate vor dem Vertragsabschluss das gewünschte Objekt ausgesucht habe, seine Absicht darauf gerichtet war, das vollständig geplante Haus, auch wenn es noch nicht gebaut war, zu erwerben. *Die Absicht, ein der detaillierten Planung entsprechend bebautes Grundstück zu erwerben, stand damit bereits vor Vertragsabschluss fest.*

Laut VwGH-Erk. vom 26.3.1992, 90/16/0211, sei die Einbeziehung der Baukosten nicht rechtswidrig, wenn die tatsächlich gegebene **Einbindung** in ein vorgegebenes und vom Erwerber **voll akzeptiertes Gesamtkonzept** es ausschließe, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig "Schaffenden" (= Bauherrn) zuzubilligen. Im Übrigen sei es eine irrite Meinung, dass als Gegenleistung nur jener Betrag heranzuziehen sei, der dem Veräußerer tatsächlich zukomme, weil dabei insbesondere verkannt werde, dass nicht die Bereicherung des Veräußerer sondern der Erwerb des Käufers besteuert werde.

Seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 24.5.1971, 1271/69, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. Erk. 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 und vom Käufer in seiner Eigenschaft bereits als Eigentümer der Liegenschaft zu setzen sind.

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. 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). 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).

Im gegenständlichen Fall ist festzustellen, dass die R GmbH zunächst die Liegenschaft EZ X im Gesamtausmaß von 9.667 m² erwarb, das Grundstück vermessen und parzellieren ließ und in weiterer Folge von einem Architekturbüro ein Siedlungsprojekt, die Wohnanlage Y mit Reihenhäusern, Carports und einer (später allerdings nicht errichteten) Heizzentrale, planen ließ (Auskünfte Gemeinde Y, Einreichplan vom 10.3.2008). Sodann suchte die Baufirma als Bauwerber und Grundeigentümer bei der Gemeinde Y am 10. März 2008 um Baubewilligung für die Siedlungsanlage an. Diese wurde ihr am 21. November 2008 erteilt.

Das gegenständliche Bauprojekt wurde sowohl im Internet als auch in Tageszeitungen unter "Leistbares Wohnen, nächste Fertigstellung Frühjahr/Sommer 2010, 2011 moderne Komplettausstattung, schlüsselfertig" vom Bauunternehmen beworben.

Die Initiative für die Bauprojekte ging also nicht von der Bf. aus, sondern hat sie das Grundstück zu einem Zeitpunkt gekauft, als nicht nur die Planung abgeschlossen war, sondern auch die Baubewilligung gegenüber der Verkäuferin und Bauwerberin, die gleichzeitig auch die bauausführende Firma war, bereits erteilt war.

Der Grundstückserwerb der Bf. erfolgte mit Vertrag vom 12.10.2009. Die Bf. hat weder selbst um die Baubewilligung angesucht noch diese unter ihrem Namen erhalten. Für die Bebauung des Grundstückes gibt es weder ein schriftliches Bauanbot der Fa. R GmbH noch einen schriftlichen Vertrag über den Bau selbst. Auch wurde der Baubeginn nicht schriftlich vom Bauwerber bei der Gemeinde angezeigt. Lediglich eine Schlussrechnung über den erfolgten Bau wurde vorgelegt. Daraus ersichtlich ist, dass der Bau des gegenständlichen Gebäudes im Zeitraum von Oktober 2009 - April 2010 erfolgt ist und bereits einen Tag nach Unterfertigung des Grundstücksvertrages die erste Teilrechnung (Errichtung der Bodenplatte) für die

Bebauung des Grundstücks von der Fa. R gestellt wurde, welche am 19.10. - 7 Tage nach Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück - bezahlt wurde. Die zweite Teilrechnung (Errichten des Erdgeschoßmauerwerkes) wurde 16.10.2009 gelegt (8 Tage nach Kaufvertragsunterfertigung) und am 21.10.2009 beglichen.

Zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges des Grundstücks muss daher bereits die Bebauung begonnen worden sein, da die Bf. selbst ausgesagt hat, dass sie "nach Baufortschritt" gezahlt hat. Wenn die Bf. ausführt, dass zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs weder eine Absichtserklärung noch eine sonstige Verpflichtung abgegeben bzw. eingegangen wurde, muss entgegengehalten werden, dass durch den bereits erfolgten Baubeginn des Hauses sowie Leistung der 1. Teilzahlung eine konkludente Handlung von Seiten der Bf. zum Erwerb des Hauses gesetzt wurde.

Daher ist aus Sicht des Gerichts hier sehr wohl ein einheitlicher Vorgang zu sehen auch wenn es bezüglich der Bebauung weder ein schriftliches Anbot noch einen Kaufvertrag gibt.

Für die Beurteilung der Gegenleistung ist es ohne Belang, ob ein Vertragswerk in einem Vertrag oder in mehreren Urkunden oder - da kein Formzwang besteht - auch mündlich erfolgt (vgl. VwGH vom 18.12.1995, 93/16/0071). Maßgebend ist der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist.

Nicht von entscheidender Bedeutung kann es daher auch sein, dass im Kaufvertrag - wie von der Bf. eingewandt - festgehalten ist, dass Änderungen oder Zusätze **zu diesem Vertrag** der Schriftform bedürfen. Diese Klausel bezieht sich lediglich auf das Grundstück, nicht auf einen - hier mündlich - abgeschlossenen weiteren Vertrag über einen anderen (Gebäude) Vertragsgegenstand. Bereits durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der beiden Verträge war gewährleistet, dass die Bf. das Grundstück in bebautem Zustand erhalten wird. Darauf war auch - wie von der Bf. selbst erklärt - ihre Intention gerichtet, da sie bereits vor Abschluss des nunmehrigen Vertrages - ein anderes Gebäude erwerben wollte. (siehe Schreiben vom 20. September 2012).

Wenn die Bf. argumentiert, dass sie kein einheitliches Angebot erhalten habe und das Bauunternehmen erst kurz vor Beginn der Bauarbeiten mit der Bauführung beauftragt hätte, muss entgegengehalten werden, dass der Baubeginn und der Kauf des Grundstücks in einem so engen zeitlichen Rahmen stattfanden (siehe Kaufvertrag und Teilrechnungsdaten), dass hier sehr wohl ein einheitliches Angebot zu sehen ist.

Bezüglich der von der Bf. u.a. ins Treffen geführten Änderungen (Bodenbeläge, differierende Innenraumgestaltung, differierende Anzahl sowie Modelle der Fenster, größere Terrasse) wurden derartige Veränderungen mehrfach vom VwGH in Bezug auf die Frage der Bauherreneigenschaft als unwesentliche Details qualifiziert. (vgl VwGH vom 26. Jänner 1989, 88/16/0132-0137, und vom 20. April 1989, 88/16/0218, 0224).

Das zweite Bauansuchen (03.12.2009) bzw. die Baubewilligung (15.04.2010) für die Änderungen wurde erst nachträglich, nach bereits erfolgtem Baubeginn eingereicht. Aus diesem Ansuchen ist ersichtlich, dass es sich lediglich um eine Verschiebung des

Nachbarhauses gehandelt hat, sodass statt des Doppel - nunmehr zwei Einzelhäuser auf den angrenzenden Grundstücken stehen. Dass diese Projektänderung auch zu baulichen Änderungen (Größe, Geschoßänderungen, Unterkellerung, andere Ausrichtung etc.) am strittigen Objekt, nämlich Haus 10, führte, konnte dem Bescheid nicht entnommen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters im Versetzen von Zwischenwänden, in dem Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse, in einer Änderung des Kellergrundrisses und in den üblichen Verbesserungen der Innenausstattung nur unwesentliche Details im Zusammenhang mit dem Begriff der Schaffung erblickt (vgl VwGH vom 3. Juli 1979, 579/77, vom 24. April 1980, 177/79, vom 7. Mai 1981, 16/1064/80, vom 18. November 1982, 82/16/0094, vom 21. April 1983, 82/16/0177, 0178, 83/16/0053, und vom 26. Jänner 1989, 88/16/0132-0137).

Änderungen der Fensteranzahl sind ebenfalls als nicht wesentlich zu betrachten (vgl VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0230, 0231).

Auch Verschiebungen um 0,6 m, zusätzliche Unterkellerung und Vergrößerung eines Zimmers um 0,93 m in einer Richtung können im Vergleich zur ursprünglichen Planung nicht als wesentlich bezeichnet werden (VwGH vom 9. August 2001, 98/16/0392, 99/16/0158).

Bezüglich der geänderten Heizung stellte sich heraus, dass für das gesamte Wohnprojekt zwar eine zentrale Hackschnitzelanlage geplant und genehmigt war, tatsächlich aber für die gesamte Siedlung eine Erdwärmeheizung verwirklicht wurde. (siehe Vorhaltsbeantwortung der Gemeinde Y)

Die von der Bf. durchgeführten Änderungen an dem - von der Fa. R GmbH geplanten und realisierten Haus - stellen keine - die Bauherreneigenschaft begründende wesentliche Änderung dar.

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht bilden der Grundstückskaufvertrag und der (mündliche) Vertrag über die Hausrichtung sehr wohl eine Einheit. Im gegenständlichen Fall wurden die Bodenplatte sowie Erdgeschoßmauerwerk bereits bei bzw. vor dem Erwerb des Grundstückes durchgeführt, weshalb der Beschwerdeführerin jedenfalls die Bauherreneigenschaft abzusprechen ist. Die knappe zeitliche Abfolge macht deutlich, dass bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten Angebotes durch die Bf. 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 mit einem ausgesuchten Haustyp 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).

Zum Einwand der Bf. dass die Wiederaufnahme nicht begründet wurde ist festzuhalten, dass bereits im Bescheid vom 14.10.2014 ausführlich die neuen Tatsachen und Beweismittel, aufgrund welcher das Verfahren wiederaufgenommen wurde,

ausgeführt wurden. Diese wurden auch von der Bf. selbst - im Zuge der mehrfachen Ergänzungsersuchen - der Behörde zur Verfügung gestellt (Kaufvertrag, Schlussrechnung, Bescheid der Gemeinde Y).

Nachdem sohin der Beschwerdeführerin die Bauherreneigenschaft abzusprechen war, ist die Einbeziehung der Gebäudeerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gerechtfertigt und war auch die Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt.

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 10. September 2018