

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr , gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.3.2013, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2010 wurde dem Finanzamt der am 15./19.3.2010 zwischen den Verkäufern G und J und dem Käufer A (= Beschwerdeführer, Bf) abgeschlossene Kaufvertrag auszugsweise folgenden Inhaltes angezeigt:

Die Verkäufer sind je zur ideellen Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft Gst in EZ1 GB X , welche im Rahmen einer vorgenommenen Grundstücksteilung (Punkt II.) unterteilt wird in: Gst1 (842 m²), Gst2 (221 m²), Gst3 (234 m²), Gst4 (225 m²) und Gst5 (261 m²). Der Käufer erwirbt das neugebildete Gst4 (225 m²) zum Kaufpreis von gesamt € 50.400 in sein Alleineigentum. Die Besitzübertragung erfolgt mit Einlangen des Kaufpreises am Treuhandkonto des Vertragsverfassers (RA MagA), di. bis 3 Wochen nach Vertragsunterfertigung (Punkte IV. und V.). Sämtliche mit der Vertragserrichtung verbundene Kosten und Abgaben trägt der Käufer.

Die 3,5%ige Grunderwerbsteuer wurde durch den Vertragsverfasser zu ErfNr vom vereinbarten Kaufpreis selbst berechnet und in Höhe von € 1.764 abgeführt.

Für das abgetrennte Gst4 wurde die neue EZ2 GB X gebildet; die Verbücherung des Eigentums des Bf erfolgte im Juli 2010.

Alle übrigen neu gebildeten Grundstücke (ausgenommen Gst1) wurden von den beiden Verkäufern mit gleichlautenden Kaufverträgen zum selben Kaufpreis, ds. € 224 pro m², am 19.3.2010 an weitere Erwerber veräußert.

Im Rahmen einer Nachschau (§ 144 Abs. 1 BAO) des Finanzamtes am 14.12.2012 bei der Gemeinde X wurde eine Überprüfung der bezughabenden Bauakten vorgenommen. Im Akt erliegen dazu an ausgehobenen Unterlagen:

ein Katasterplan; ein Protokoll der Bauverhandlung vom 12.7.2010 zum Gegenstand "*... Bauvorhaben Neubau Doppelhaushälfte auf Gst4*", worin der Bf einen Antrag auf vorzeitigen Baubeginn stellt; ein Schreiben der Fa. X-Fertighaus vom 11.8.2010 betr. "*Bauvorhaben E-GmbH (Komm. A), ... Gst4, Top 3*" zur Baubewilligung vom 26.7.2010, worin diese entsprechend dem Baubescheid bestätigt, dass "*die Bauhöhen für das og. Fertighaus ab Oberkante Fundamentplatte dem bewilligten Einreichplan entsprechen*".

Anschließend erfolgte in Entsprechung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 17.12.2012 zunächst folgende Fragenbeantwortung durch den Bf:

"Ergänzungspunkte:

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

Antwort: Zeitungsinserate BZ (Anm.: gemeint "Bezirkszeitung"), Echocam Freitag

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

Bilder von bereits bestehenden Projekten wurden vorgezeigt (Hr. L)

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

vermutlich Fa. E - siehe Werkvertrag, Auftrag erteilt vermutlich Fa. E

- An welchen Planungen über das Gebäude haben Sie bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück mitgewirkt ?

Ab 22.12.2009 verbindlicher Vorkaufvertrag mit Fa. L (LL)

- Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen ? (Um Vorlage aller bezüglichen Treuhand- und Werkverträge wird ersucht)

Mit Fa. E - Beilage Werkvertrag

- Wurde für die Errichtung ein Fixpreis vereinbart ?

Ja

- In wessen Namen werden die am Bau beteiligten Firmen zur Durchführung der jeweiligen Arbeiten beauftragt ? An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten ?

Gebäude Fa. E, Bodenplatte selbst

- Wer hat um die Baubewilligung angesucht ?

Selbst

- Wem wurde sie erteilt ?

Selbst – mir

- Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht.

Beilage."

Folgende Unterlagen wurden dem Finanzamt vorgelegt:

1. "Rechtsverbindliches Kaufanbot" vom 22.12.2009, abgeschlossen zwischen dem Bf, bezeichnet ua. als Anbotsteller, und der Fa. L-GmbH zum "Projekt X, F104 -30 cm verkürzt Haus 3", folgenden Inhaltes:

"Grundstück:

Laut beigelegtem Plan. Es gelten die tatsächlichen m² lt. Vermessungsurkunde DI ...

Grundstück: Gst ...

m²: (ca.) 212 m²

Kaufpreis Grund € 59.360

Baumeisterarbeiten, Elektriker, Sanitäranschlüsse:

Aushub Baugrube und Bodenplatte ... laut Angebot; Elektroinstallation samt Zählerkasten und Hausanschluss laut Angebot; Sanitärinstallation samt Wasser und Kanal samt Zu- und Ableitung sowie Gasanschluss laut Angebot: (zusammen ca.) € 16.000.

XX Fertighaus:

Haustyp: F104 – 30 cm verkürzt lt. Sonderplan,

Endhaus, bebaute Fläche 61 m², Nettogrundrissfläche 100 m²

Dachform: Walmdach, Dachneigung 22 Grad

Hauspreis schlüsselfertig gemäß Liefer-Leistungsbeschreibung der Firma X-Fertighaus ...

(laut Beilage) € 124.000

- Gutschrift Heizung - € 7.000

- Gutschrift Trockenestrich - € 3.900

- Gutschrift Fliesen - € 5.000

(Zwischen)Summe € 108.100

Sonderausstattung:

Sicherheitsglas, Planabänderungspauschale, Deckenverstärkung,

Außenwasseranschluss, Schneelastverstärkung ... (zusammen) € 3.130.

Extras :

Edelputz, Parkettböden, Carport, Sickerschacht, Wärmepumpe inkl. Fußbodenheizung, etc. ... (zusammen) ca. € 35.700.

Kauf-Nebenkosten und sonstige Kosten:

Vertragserrichtungskosten samt Treuhandschaft für Grundkauf ...

RA MagA € 2.200

Vermessungskosten € 1.900

Raumplanerisches Gutachten ca. € 500

Gemeinde (Erschließungskosten, Kanal, Wasser usw.) ca. € 4.000

Stromanschluss ca. € 2.500

Grundbuchseintragsgebühr 1 % € 593

Grunderwerbsteuer 3,5 % € 2.077

Summe Kaufnebenkosten € 13.770

Gesamtkaufpreis € 236.060

.....
Diverses:

Abzüglich Wohnbauförderung vom Land - € 57.000

.....
Dieses Kaufanbot wird nur rechtswirksam, wenn alle für das gegenständliche Projekt geplante Einheiten verkauft sind.

Der Anbotsteller verpflichtet sich, wenn alle für das gegenständliche Projekt betreffenden Einheiten verkauft sind, einen separaten Kaufvertrag für den Kauf des Fertighauses mit der Firma E-GmbH, Bauträger ... abzuschließen, sowie alle im Punkt "Kauf-Nebenkosten und sonstige Kosten" angeführten Kosten bei Fälligkeit direkt zu bezahlen. Ab diesem Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung mit E ist ausschließlich die Firma E Vertragspartner des Kunden und es haftet auch die Firma E-GmbH dem Kunden gegenüber.

.....
Die Firma E-GmbH erhält binnen 30 Tagen nach Vertragsunterfertigung als Kaufpreissicherstellung eine unwiderrufliche Zahlungsanweisung über die Gesamtkaufsumme von ... Fertighaus eines inländischen Kreditinstitutes ...

Grundkauf:

Der Anbotsteller verpflichtet sich, beim Treuhänder RA MagA für den Kauf des Grundanteils die Kaufsumme über:

Grundanteil, Grunderwerbsteuer 3,5 % ..., Grundbucheintragungsgebühr 1 % ..., Vertragserrichtungskosten auf ein vom Treuhänder namhaft zu machendes Treuhandkonto anzuweisen.

.....
Fertighaus:

Anzahlung € 4.000 binnen 8 Tagen nach Kaufvertragsunterfertigung mit E.

Die Bezahlung des Fertighauses erfolgt in zwei Teilabschritten. Nach Errichtung des Hauses außen komplett fertig (Baustufe II) und nach erfolgtem Innenausbau (Baustufe III) gemäß Bestellung ...

.....
Der Anbotsteller bestätigt mit seiner Unterschrift, alle relevanten Unterlagen, insbesondere Lageplan, aktuelle Liefer-/Leistungsbeschreibung des Fertighausherstellers inkl. Ausführungszusätze ..., Grundrisse, Schnitte, Ansichten, die XX-Terminschiene sowie eine Kostenaufstellung über die Gesamtbaukosten erhalten, gelesen und zur Kenntnis genommen zu haben. Der Kunde gibt hierüber sein Einverständnis.

...

Der Anbotsteller bleibt 4 Monate ab Unterfertigung an dieses rechtsverbindliche Kaufanbot gebunden. Sollten bis zu diesem Datum nicht die nötigen Käufer für das Gesamtprojekt gefunden werden, so wird dieses Kaufanbot automatisch rechtsunwirksam".

2. "Kaufvertrag/Werkvertrag" vom 28.4.2010 mit der Fa. E-GmbH, wonach der Käufer/Besteller (= Bf) den Auftrag zur Lieferung und Errichtung des bestimmten XX-Hauses erteilt; die Errichtung ist durch die Fa. X-Fertighaus als Subunternehmen vorzunehmen.

Der "Haus Preis schlüsselfertig gemäß Liefer-/Leistungsbeschreibung 1/09 ohne Spachteln, netzen, ohne Tapete, ohne Böden" beträgt brutto € 124.000; abzüglich Gutschriften (Trockenestrich - € 3.900, Fliesen - € 5.000, Heizung - € 7.000) und zuzüglich Aufpreise für Sonderausstattung (zusammen + € 3.130) beträgt der Gesamtkaufpreis brutto € 111.230.

Weiters wurde ua. vereinbart:

"1. Fixpreisgarantie

a) Der vereinbarte Preis für das Haus ist ein verbindlicher Fixpreis auf die Dauer von 12 Monaten ab Vertragsabschluss, unter der Voraussetzung, dass der/die Käufer die Termine für die Übergabe der abstrakten Bankgarantie bis ... einhalten.

...

3. Lieferbedingungen/Lieferzeit/Montagetermin

a) Die Montage des Hauses ist vom Verkauf des Gesamtprojektes (aller geplanten Häuser) abhängig. Sind in einem Projekt mehrere Häuser geplant, nicht jedoch alle verkauft, hat die Firma E-GmbH das Recht des Rücktritts vom Vertrag. Die Montage aller geplanten Häuser eines Projektes muss nämlich zur gleichen Zeit erfolgen.

...

6. Baueinreichung

Die Fa. X-Fertighaus wird den Antrag auf Erteilung der Baubewilligung zusammen mit dem vom/von den Käufer(n) unterzeichneten Bauplan und sämtliche vom/von den Käufer(n) binnen 8 Tagen ab Vertragsdatum beizubringenden Unterlagen einbringen. Die Erstellung der Baueinreichpläne wird die Fa. X-Fertighaus vornehmen. ...

7. Schlussbestimmungen

....

Der Auftrag wird nur ausgeführt, wenn für die 2. Haushälfte oder die, für das Gesamtprojekt geplanten Einzelhäuser, ein Käufer gefunden wird/werden. Der Bautermin ist von der Einhaltung der Termine der/des Käufers der 2. Haushälfte oder der Käufer der geplanten Einzelhäuser abhängig...

...

Falls zwischen Grund- und Hauskauf ein wirtschaftlicher Zusammenhang entstehen könnte, ist der Käufer eventuell verpflichtet, die 3,5 % Grunderwerbsteuer auch für die von der Fa. E-GmbH sowie der Fa. X-Fertighaus erbrachten Leistungen, zu bezahlen. ...

Der/Die Käufer erklären, dass eine eventuell vorzuschreibende Grunderwerbsteuer von derzeit 3,5 % des (allenfalls bebauten) Grundstück von ihm/ihnen an das Finanzamt zu bezahlen ist.

....

8. Rücktrittsrecht

....

b) Für den Fall, dass die Baubewilligung ... abgelehnt wird, kann der/die Käufer kostenlos zurücktreten und verpflichtet/en er/sie sich aber, die Kosten des Bauansuchens und der Baueinreichpläne in der Höhe von € 3.000 zu bezahlen ...".

3. "Kostenaufstellung per 9.8.2010" der Fa. E betr. die mit dem Werkvertrag übereinstimmende Leistungsbeschreibung + ua. zusätzliches/geändertes Material (zB Lichtkuppelfenster, Rolläden etc.): Demnach betragen die "Gesamtkosten XX Haus" € 114.402.

Das Finanzamt hat daraufhin mit zwei Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 27.3.2013, StrNr , dem Bf für seinen je hälftigen Liegenschaftserwerb (von den beiden Veräußerern) ausgehend von einer Gegenleistung von je € 88.751 (= Grundkaufpreis € 50.400 + Hauspreis € 114.402 + Projektentwicklungskosten Fa. L-GmbH € 10.800 (= geschätzt lt. gleichlautenden Kaufanboten mit den weiteren Erwerbern) + Vermessungskosten € 1.900, zusammen € 177.502, davon je 1/2) die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von je € 3.106,29 (bzw. Nachforderung € 2.224,29) vorgeschrieben und in der Begründung ausgeführt:

"Auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen ist Gegenstand des Erwerbes das Grundstück samt dem darauf zu errichtenden Gebäude (Fertighaus). Die Grunderwerbsteuer ist daher von der Gesamtgegenleistung (Grundstücks-, Gebäude- und Baunebenkosten) zu berechnen.

Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnis dieser Umstände, allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

....

Aus den angeforderten Unterlagen geht eindeutig hervor, dass das auf der Liegenschaft errichtete Doppelwohnhaus nicht vom Grundstückskäufer errichtet wurde, sondern als Gesamtpaket zusammen mit der Liegenschaft erworben wurde. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sind daher auch die Kosten für das Gebäude samt dafür zu zahlende Nebenkosten (Fertigteilhaus, Projektkosten L, Vermessung)."

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde die Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, das Finanzamt führe in seiner

Begründung nicht konkret an, aufgrund welcher Feststellungen, die nun neu hervorgekommen sein sollten, die Wiederaufnahme in sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO verfügt worden sei. Es seien weder Tatsachen noch Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden, weshalb kein Grund für die Nachforderung vorliege.

Der Sachverhalt stelle sich tatsächlich so dar, dass der Bf schon länger ein günstiges Grundstück zwecks Errichtung eines Eigenheimes gesucht habe. Er habe zufällig von einem Bekannten von dem noch freien Baugrundstück in X erfahren und Herrn B kontaktiert, der ihm Herrn G als Grundverkäufer genannt habe. Mit diesem habe sich der Bf auf den Kaufpreis geeinigt. Dann habe er sich mit B/C zusammengesetzt und auf den Bau eines Doppelwohnhauses verständigt. Sie hätten sich anschließend mehrere Musterhäuser angesehen, der Bf habe sich schnell für ein XX -Haus entschieden.

Gemeinsam hätten sie sich betr. Errichtung des Doppel-Fertigteilhauses für die Fa. E entschieden; mit dieser habe der Bf den Kaufvertrag vom 28.4.2010 abgeschlossen. Von einer Verknüpfung zwischen Ankauf Baugrund und Erwerb Fertigteilhaus könne in keinem Fall gesprochen werden, da sich der Bf den Baugrund schon vorab organisiert habe und bei Abschluss des Grundkaufvertrages völlig frei gewesen sei, welches Gebäude er auf dem Grund errichten werde. Für weitere Ausbaumaßnahmen habe der Bf diverse Firmen kontaktiert und beauftragt, zB Fa. xx (Errichtung Bodenplatte) und Fa. yy (Erdwärmeheizung); zum Beweis wurden die Rechnungen beider Firmen vorgelegt. Sanitär- und Elektroanschlüsse sowie der Innenausbau seien in Eigenregie erbracht worden. Fixpreise seien generell nicht vereinbart worden. Alle Rechnungen seien an den Bf gestellt worden. Er habe sich auch selbstständig um die Baubewilligung gekümmert, die ihm von der Gemeinde erteilt worden sei.

Die Berufung/Beschwerde wurde dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht/BFG) ohne Erlassung einer Berufungs-/Beschwerdevorentscheidung direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Das BFG hat folgende Erhebungen getätigt:

1.) Anforderung und Einsichtnahme in die bezughabenden Bauakten der Gemeinde X , woraus ua. hervorkommt:

Das Bauansuchen wurde im Namen des Bauwerbers " A " samt den Unterlagen (Einreichplan, Baumassenberechnung) durch die Fa. X-Fertighaus erstellt und am 7.6.2010 eingereicht; der Einreichplan ist vom Bf unterfertigt. Der Baubescheid vom 26.7.2010 ist an den Bf ergangen. Am 29.7.2010 erfolgte an die Gemeinde die Baubeginnanzeige zum 30.7.2010.

2.) Einsichtnahme in die Bemessungsakten des Finanzamtes zu den übrigen Erwerbern:

Daraus ist zu entnehmen, dass lt. einer weiteren Anfragebeantwortung das gegenständliche "Bauprojekt X " seitens der Fa. L-GmbH mit Inseraten in einer Bezirkszeitung beworben wurde und dazu Bilder von vorhergehenden/bestehenden Projekten gezeigt wurden.

Mit sämtlichen weiteren Erwerbern wurden im Zeitraum zwischen Dezember 2009 und April 2010 in selbiger Vorgangsweise im Wesentlichen gleichlautende Verträge (lediglich adaptiert jeweils hinsichtlich der Art des XX -Hauses und der Sonderwünsche) geschlossen, dh. zunächst im Dezember 2009 und Februar 2010 Anbote/Vorverträge mit der Fa. L-GmbH (entsprechend oben dargestelltem "Rechtsverbindlichen Kaufanbot") und – nach Abschluss jeweils der Kaufverträge über den (bloßen) Grundankauf im März 2010 – in der Folge im April 2010 die Werkverträge mit der Fa. E-GmbH über Lieferung und Errichtung des Fertighauses.

In sämtlichen "rechtsverbindlichen Kaufanboten" wurden unter der Aufstellung der "Kauf-Nebenkosten und sonstige Kosten" jeweils verzeichnet: *"Projektentwicklungskosten L-GmbH pauschal € 9.000 zzgl. 20 % Mwst. fällig nach Rechtskraft Baubescheid und Beginn der Baumeisterarbeiten € 10.800"*.

3.) Das BFG hat am 14.5.2014 folgendes Vorhaltschreiben an die Fa. L-GmbH gerichtet:

"1.) Betreffend die Bebauung der Liegenschaft (4 Parzellen) Gst2 bis Gst5 GB X haben die "Anbotsteller" D/E, B/C r, F und A im Dezember 2009 bzw. Februar 2010 rechtsverbindliche Kaufanbote/Vorverträge mit der Fa. LL geschlossen.

.....

2.) In diesen Anboten werden sämtliche Kosten (für Grundstück Gst, ... Fertighaus, Sonderausstattung, Nebenkosten etc.) im Einzelnen bereits aufgeschlüsselt und ua. festgehalten, das jeweilige Kaufanbot werde nur rechtswirksam, wenn alle für gegenständliches Projekt geplante Einheiten verkauft sind.

Anschließend habe der Anbotsteller betr. Hauskauf und Baumeisterarbeiten mit der Fa. E-GmbH einen Kaufvertrag abzuschließen. Zum Grundkauf wird als Treuhänder RA MagA angeführt.

In Anbetracht dessen, dass die Fa. LL bei Stellung der Anbote offenkundig bereits ein geeignetes Grundstück (Gst), den Vertragserrichter und Treuhänder sowie eine bauausführende Firma (E-GmbH) "an der Hand hatte", geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Fa. LL das "Projekt X" geplant und entwickelt hat und sohin als Initiator aufgetreten ist.

Es darf dazu um eine Sachverhaltsdarstellung über Entwicklung und Ablauf dieses Projektes gebeten werden, wobei insbesondere von Interesse wäre:

- a) *Von wem und wie wurde das geeignete Grundstück Gst GB X gefunden ? Welche Vereinbarungen wurden mit den Grundstückseigentümern getroffen ?*
- b) *Wurde dann das Projekt von Ihnen zwecks Aufteilung und Bebauung, nämlich mit bestimmten Fertighäusern (XX) fertig geplant ?*
- c) *Wurde dieses Projekt, ab wann und in welcher Form zB in Zeitungsinseraten etc. beworben ? Um allenfalls diesbezüglich noch vorhandene Nachweise wird gebeten.*
- d) *Wie ist der Kontakt mit den eingangs genannten Interessenten/letzlich Käufern zustande gekommen, dh. wer ist an wen herangetreten und zu welcher Zeit ?*
- e) *War zu dieser Zeit von Ihnen die Bebauung mit bestimmten XX -Häusern vorgegeben ?*

f) Hätte demgegenüber auf Wunsch der Interessenten eine gänzlich andere Bebauung, etwa mit Fertigteilhäusern anderer Firmen stattfinden können ?

g) Wurden die vorgegebenen XX -Häuser seitens der Interessenten wesentlich umgeplant, dh. nicht nur im Innenausbau betr. etwaige Sonderausstattung, sondern der Baukörper an sich ? Wenn ja wird um Darstellung gebeten, welcher der Interessenten welche in dem Sinne wesentliche Umplanung konkret vorgenommen hat.

h) Zu welcher Zeit haben diese Umplanungen stattgefunden ?

Waren diese zur Zeit des Abschlusses der Anbote/Vorverträge (Dezember 2009, Feber 2010) mit der Fa. LL bereits durchgeführt ?

i) Von wem wurden die Bauansuchen an die Gemeinde erstellt und gestellt ?

j) Der in den Anboten zusammengestellte Kaufpreis für die Errichtung der Häuser stimmt im Wesentlichen mit den Preisen laut anschließend mit der Fa. E-GmbH abgeschlossenen Kaufverträgen überein: Kann davon ausgegangen werden, dass es sich um einen Fixpreis gehandelt hat ?

k) Handelte es sich bei der Fa. E-GmbH um einen Generalunternehmer, der mit sämtlichen Professionisten zwecks schlüsselfertiger Übergabe der Häuser zusammengearbeitet hat und an den die Rechnungen der Professionisten ergangen sind ? ..."

4.) Seitens der Fa. L-GmbH , Geschäftsführer Herrn L , wurde in dem am 12.6.2014 eingelangten Schreiben folgende Stellungnahme abgegeben:

"Zu a) Laut meinem Kenntnisstand wollten damals die Herrschaften B/C vom Verkäufer ein Grundstück in xxx erwerben, das jedoch zu groß und zu teuer war. Aus diesem Grund bot ihnen der Verkäufer einen Teil seines Grundstückes in X an. Welche Vereinbarungen außer dem bezughabenden Kaufvertrag hiezu mit dem Verkäufer getroffen wurden, ist mir nicht bekannt.

Zu b) Fertig geplant wurde das Projekt von mir nicht. Es wurden lediglich entsprechende Bebauungsstudien entworfen.

Zu c) Das Projekt wurde beworben, da B/C nur einen Teil des Grundstückes gekauft haben. Ab wann es beworben wurde, weiß ich nicht mehr.

Zu d) Zuerst trat Herr B an mich heran, um ihn betreffend Bebaubarkeit zu beraten, als er das bezughabende Grundstück bzw. den Kontakt zum Verkäufer bereits hergestellt hatte. Im Zuge dessen wurde von mir auch die Fa. E als Verkäufer des Fertigteilhauses genannt und wurde sodann auch dieser Kontakt hergestellt.

Zu e) Eine Bebauung mit XX -Häusern war niemals vorgegeben und hätte von mir gar nicht vorgegeben werden können, zumal ich ja nicht über das Grundstück verfügt habe. Aufgrund der Bebauungsmöglichkeiten und den Vorgaben der Wohnbauförderung mussten sich allerdings jeweils zwei Partner finden, damit man zusammenbauen konnte.

Zu f) Ja.

Zu g) Ich habe die Interessenten im Wesentlichen nur beraten und ein Basishaus aus dem Katalog geplant. Die Änderungen an den Häusern wurden von E vorgenommen. Viele Arbeiten wurden von den Kunden direkt vergeben. Ich hatte da keinen Einfluss darauf. B/C hatten auch einen eigenen Kellerbauer beauftragt und nicht über E die Keller errichtet.

Zu h) Umplanungen waren nach Abschluss des Kauf/Werkvertrages mit E .

Zu i) Das Bauansuchen samt Plänen wurde von der Firma XX erstellt und wurde dieses von den Herrschaften B/C bei der Gemeinde eingebracht.

Zu j) Es handelte sich nicht um einen Fixpreis, sondern lediglich um eine Kostenaufstellung üblicherweise anfallender Kosten. Ob und welche Arbeiten durch wen zu erstellen war, war jedenfalls offen. Z.B. wurden die Baumeisterarbeiten für den Keller durch die Fa. xx ausgeführt, zu der ich keinerlei Bezug habe. Auch wurden viele Arbeiten wie zB Innenausbau, die Aussenanlagen etc. in Eigenleistung erledigt. Das komplette Heizungssystem wurde anderweitig vergeben (nicht über XX).

Zu k) Nein. Die einzelnen Leistungen wurden von den Bauwerbern mit den betreffenden Firmen einzeln und direkt ausverhandelt, in direktem Auftragsverhältnis ausgeführt und auch direkt verrechnet. Dabei hatte die Firma E nichts zu tun. Diese hatte lediglich das Fertigteilhaus von XX herzustellen.".

5.) Obiger BFG-Vorhalt samt Stellungnahme wurden den Verfahrensparteien zwecks allfälliger Äußerung zur Kenntnis gebracht.

Das Finanzamt GVG hat am 12.8.2014 wie folgt Stellung genommen:

"Zum Antwortschreiben des Herrn L vom 12.6.2014 wird mitgeteilt, dass auf Grund der vorliegenden Akten und Unterlagen zu diesem Projekt nicht davon ausgegangen werden kann, dass es dem einzelnen Hauserwerber irgendwie möglich gewesen wäre, ohne Einfluss auf das Gesamtbauvorhaben aller vier Häuser wesentliche Änderungen oder gar einen Wechsel des Fertighauslieferanten vorzunehmen.

Dass man auch bei Bauvorhaben von Bauträgern gewisse Eigenleistungen gegen Kaufpreisminderung erbringen kann, ist üblich, aber dass dadurch der Erwerber gleich zum Bauherren des gesamten Gebäudes wird, ist nicht der Fall.

Eine Kontaktaufnahme mit dem Grundverkäufer mag zwar vorab üblich sein, aber die einzelnen zukünftigen Hausbesitzer hätten nur die Möglichkeit gehabt, entweder das von Herrn L vorgeschlagene "Gesamtkonzept" zu übernehmen, oder abzuwarten, ob bei Nichtzustandekommen des Bauvorhabens die Liegenschaft wieder frei wird und individuell vom Grundbesitzer hätte erworben werden können. Inwieweit das erworbene Gesamtpaket – egal ob durch die Firma von Herrn L oder die E ausgeführt – durch teilweise Eigenleistungen günstiger wurde, ist aus den jeweiligen beim BFG vorliegenden Unterlagen in den Akten ersichtlich. Die Tätigkeit von Herrn L ging über eine reine Beratung weit hinaus, zumal Herr L schon seit vielen Jahren mit XX Reihenhäusern um Käufer wirbt und zu diesem Zweck natürlich versucht – bedingt durch die knappe Grundstückssituation in Tirol – mit Grundstücksverkäufern solche Bauherrnmodelle an den Mann zu bringen. Durch diese Modelle ist aber eine klassische Bauherreneigenschaft der einzelnen zukünftigen Hausbesitzer nicht mehr vorhanden.

Erworben wird der Baugrundanteil zusammen mit einem schlüsselfertigen oder teilfertigen Fertigteilhaus, wobei der Keller teilweise in Eigenleistung errichtet werden kann oder – falls gewünscht – auch als Zusatzpaket angeboten wird."

Von Seiten des Bf ist keine Stellungnahme erfolgt.

6.) Einsichtnahme in das Firmenbuch:

Geschäftszweig der Fa. L-GmbH ist neben "An- und Verkauf von Fertighäusern, Konzeption von Fertighäusern, Vermittlung von Baumeisterleistungen" auch die "Projektentwicklung".

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 201 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI 1961/194 idgF, kann dann, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder dies gestatten, nach Maßgabe des Abs. 2 ua. von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Nach **§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO** kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 (bis 1.1.2014: "des § 303 Abs. 4") die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (bis 1.1.2014 "von Amts wegen") vorliegen würden.

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 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, gemäß § 201 BAO die Grunderwerbsteuer bescheidmäßig 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 aber diesbezüglich dem Erwerber die Bauherreneigenschaft 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, soferne 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 einheitlichen 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 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, 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.

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 Veräußerers 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.

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 geltendgemacht. Ein vor Abschluss des Kaufvertrages geäußerter 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).

Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

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).

Im Gegenstandsfall kann an Sachverhalt aufgrund aller vorhandenen Unterlagen/ Verträge und durchgeführten Erhebungen davon ausgegangen werden, dass von der Fa. L-GmbH bzw. deren Geschäftsführer L ca. im Jahr 2009 ein Planungskonzept für ein "Bauprojekt X" in Form der Errichtung von zwei Fertigteil-Doppelwohnhäusern bzw. vier Doppelhaushälften auf dem Gst GB X erstellt wurde. Dies ergibt sich daraus, dass zufolge der eigenen, erstmaligen Angaben des Bf (lt. Beantwortung des Ergänzungsersuchens des FA) sowie dem Inhalt der Bemessungsakten weiterer Erwerber das "Bauprojekt X" in (zumindest) einem Printmedium vorgestellt und zum Kauf beworben wurde, was auch von L bestätigt wird. Aufgrunddessen kann nach Ansicht des BFG den Angaben des L in seiner Vorhaltsbeantwortung nicht dahin gefolgt werden, dass er lediglich eine "Beratungstätigkeit" geleistet habe, wenn er gleichzeitig zugesteht, ein Basishaus aus dem Katalog (der Fa. XX) geplant, eine "Bebauungsstudie" entworfen sowie auch "das Projekt" beworben zu haben. In diesem Zusammenhang darf auch nicht übersehen werden, dass der Geschäftsgegenstand der Fa. L-GmbH den "An- und Verkauf und die Konzeption von Fertighäusern" sowie insbesondere "Projektentwicklung" umfasst. Ob L aus Eigenem von dem zur Bebauung verfügbaren Grundstück Kenntnis erlangte oder diesbezüglich einer der späteren Erwerber zunächst an ihn herangetreten war, ist ebenso wie die nicht mehr feststellbaren genauen Zeitpunkte, wann die Planung durchgeführt wurde und die Bewerbung des Projektes in der Zeitung stattgefunden hatte, als nicht relevant zu erachten. In weiterer Folge wurden dann im Zeitraum Dezember

2009 bis Feber 2010 die potentiellen Erwerber für das beworbene Projekt gefunden und wurden mit diesen "rechtsverbindliche Kaufanbote" jeweils über den Erwerb eines abgetrennten Grundstücksanteiles aus Gst GB X samt einem darauf zu errichtenden XX -Fertigteilhaus abgeschlossen. An dieses Kaufanbot war der so bezeichnete "Anbotsteller" für 4 (teils 5) Monate ab Unterfertigung gebunden; Rechtsunwirksamkeit wäre nur eingetreten, wenn bis zum Ablauf nicht alle Käufer für das Gesamtprojekt gefunden worden wären. In der darin je enthaltenen umfassenden Kostenaufstellung sind bei weiteren Erwerbern auch "Projektentwicklungskosten" der Fa. L-GmbH enthalten, die jeweils mit brutto € 10.800 ausgewiesen sind, was wiederum deutlich darauf schließen lässt, dass von der Fa. L-GmbH das Gesamtprojekt fertig entwickelt und geplant worden war. Laut verbindlichem Anbot haben sich die Erwerber bereits zu dieser Zeit auch verpflichtet, das von L laut dessen eigenen Angaben vermittelte Bauunternehmen Fa. E für Kauf und Baumeisterarbeiten betreffend Errichtung des Fertighauses heranzuziehen und mit dieser nach gesondertem Grundstückskauf einen separaten Kauf- und Werkvertrag abzuschließen, wobei ua. zu Haftungsfragen, Beibringung einer Bankgarantie/Zahlungsanweisung und Höhe und Zeitpunkt der Anzahlung zum Fertighaus sowie der Bezahlung des Baumeisters Vereinbarungen getroffen wurden; des Weiteren wurde bereits die Verpflichtung eingegangen, die Vertragserrichtung und Treuhandschaft betr. den Grundstückskauf über einen vorbestimmten Rechtsanwalt vorzunehmen. Insgesamt betrachtet bedeutet dies, dass sohin Monate vor dem Grundstückserwerb die komplette Abwicklung des Projektes dahingehend, den Erwerbern ein mit einem Fertigteilhaus bebautes Grundstück zu verschaffen, bereits in allen Einzelheiten festgestanden hat.

Im gegenständlichen Beschwerdefall steht fest, dass in dem am 22.12.2009, dh. rund 3 Monate vor dem Grundstückskaufvertrag am 19.3.2010, vom Bf mit der Fa. L-GmbH abgeschlossenen "rechtsverbindlichen Kaufanbot" neben der betr. Grundstücksfläche (aus Gst , ca. 212 m²) bereits auch der Erwerb eines schlüsselfertigen Fertighauses der Fa. XX im Typ (Doppelwohnhaushälfte) F104 - Sonderplanung (verkürzt) festgelegt wurde sowie im Detail beabsichtigte Eigenleistungen (zB Gutschrift für Heizung, Fliesen) und sämtliche, weitgehend den Innenausbau des Hauses betreffende Sonderausstattungen (zB Sicherheitsglas, Deckenverstärkung) und Extras ausgearbeitet wurden, wozu abschließend eine Aufstellung aller zu erwartenden, anfallenden Kosten (betr. Grundstück, Wohnhaus, Vertragserrichtung, Treuhandschaft, Vermessung, Erschließung und aller Abgaben und Gebühren) erfolgte. Mit Kauf- und Werkvertrag vom 28.4.2010 wurde, wie bereits im Kaufanbot vereinbart und vorgegeben, die Fa. E mit der Lieferung und Errichtung exakt dieses Fertighauses samt allen, im Kaufanbot im Einzelnen vereinbarten Sonderausstattungen beauftragt. Der Ausstattungsumfang lt. Werkvertrag weicht vom vormaligen Kaufanbot, wie auch aus dem Zusammenhalt mit der Kostenaufstellung/ Abrechnung vom 9.8.2010 hervorkommt, dahin ab, dass auf gewisse "Extras" verzichtet und – worauf der Bf in seiner Beschwerde verweist - abweichend vom Anbot die Errichtung der Bodenplatte sowie die Elektro- und Sanitärinstallation in Eigenregie übernommen wurden. Die Planung des gesamten Wohnhauses (schlüsselfertig) inklusive

einem Teil des Innenausbaus (siehe Sonderausstattung) war daher bereits vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages, nämlich laut Kaufanbot vom Dezember 2009, längst abgeschlossen. Dies wird auch durch die eigenen Angaben des Bf in seiner Beantwortung des Ergänzungserreichens des FA bestätigt, wenn er zur Frage, an welchen Planungen über das Gebäude er vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages mitgewirkt habe, auf den verbindlichen Vorkaufvertrag mit der Fa. LL vom 22.12.2009 verweist. Zu diesem Zeitpunkt ist dem Bf allerdings noch nicht die Stellung eines Liegenschaftseigentümers, sondern lediglich die eines bloßen "Interessenten" zugekommen, dessen Planungswünsche oder bauliche Einflussnahme, solange er eben noch keinen Übereignungsanspruch erworben hat, nach der hg. Judikatur bloß als unverbindliche Anregungen zu qualifizieren sind und ihm als Interessenten noch nicht die Stellung eines Bauherrn verschafft (vgl. zB VwGH 27.1.1999, 96/16/0142). Daran ändert auch nichts die zwischen Kaufvertrag und Abschluss des Werkvertrages, sohin nach Erwerb des Übereignungsanspruches, vorgenommene "planliche" Abweichung in Form des Verzichtes auf vormals vereinbarte "Extras" sowie die in Eigenleistung übernommene, nach genauen Vorgaben der Fa. X-Fertighaus vorzunehmende Errichtung der Bodenplatte sowie der Elektro- und Sanitärinstallation, da diesbezüglich keine "wesentliche bauliche Einflussnahme" vorgelegen hat.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist von einer "wesentlichen baulichen Einflussnahme", wohlgemerkt des (Mit)Eigentümers, nämlich nur dann auszugehen, wenn dem Erwerber ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens (des gesamten Wohnhauses) bzw. das Recht zu wesentlichen Änderungen des Gesamtprojektes zugestanden ist (vgl. VwGH 27.6.1994, 92/16/0196 u.v.a.). Ausschlaggebend ist daher eine tiefgreifende Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion, demgegenüber in bloßen Änderungen im Innenausbau laut VwGH nur unwesentliche Details zu erblicken sind.

Der Sachverhaltsdarstellung des Bf in seiner Berufung/Beschwerde dahin, er habe von sich aus das Grundstück organisiert, sich dann zusammen mit den Herrschaften B/C zur Errichtung eines Doppelwohnhauses und anschließend mit diesen betr. Errichtung für die Fa. E entschieden, kann dagegen nach Ansicht des BFG in keiner Weise gefolgt werden. Diese Darstellung findet nämlich in dem oben, aufgrund umfassender Erhebungen ermittelten Sachverhalt insgesamt keine Deckung und widerspricht weitestgehend den eigenen, erstmaligen Angaben des Bf in seiner Anfragebeantwortung. Vor allem aber lässt dieses Vorbringen den Umstand zur Gänze außer Acht bzw. unerwähnt, dass der Bf bereits Monate vor dem Grundstückskauf das "rechtsverbindliche Kaufanbot" betr. den Erwerb des Grundstückes samt Fertighaus mit der Fa. L-GmbH abgeschlossen hatte, wonach bereits dazumal – initiiert durch die LL bzw. L – die komplette Projektabwicklung festgestanden hat.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen, der Bf habe sich zwecks Errichtung des Fertighauses zusammen mit B/C für die Fa. E "entschieden", steht außerdem fest, dass alle Erwerber im "rechtsverbindlichen Kaufanbot" zur Beauftragung bzw. zum Abschluss eines gesonderten Kauf- und Werkvertrages mit der Fa. E verpflichtet wurden, welche

Baufirma lt. Angaben des L von ihm vermittelt worden war. Von einer freien Auswahl des Bauträgers, der tatsächlich zwingend vorgegeben war, kann daher auf Seiten des Bf keine Rede sein.

Im Gegenstandsfall war daher zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages am 15./19.3.2010 die Planung der gesamten Wohnanlage mit vier Doppel-Fertigwohnhaushälften offenkundig über Initiative der Fa. LL bzw. dessen GF L - wobei im Rahmen der Projektentwicklung, da andernfalls gar nicht möglich, naturgemäß vom Zusammenwirken mit den Verkäufern der Liegenschaft und deren Zustimmung auszugehen sein wird - annähernd bis zur Baureife gediehen und abgeschlossen. Hinsichtlich der "wesentlichen Einflussnahme auf die Planung" ist auf obige Ausführungen zu verweisen, wonach diese als Eigentümer der Liegenschaft zu setzen ist und demgegenüber geäußerte Planungswünsche bzw. eine Mitgestaltung als bloßer Interessent, solange also noch kein Übereignungsanspruch erworben wurde, bloß unverbindliche Anregungen darstellen und nicht die Stellung eines Bauherrn verschaffen, weil damit keine in der Stellung eines Bauherrn gründende, durchsetzbare Rechte geltendgemacht werden. Der Bf hat nach vorliegendem Sachverhalt in seiner Stellung bereits als Eigentümer definitiv keine wesentliche bauliche Einflussnahme, dh. eine Änderung an der Gesamtkonstruktion des Gebäudes, mehr vorgenommen. Nach obiger VwGH-Judikatur ist aber dann, wenn einem Erwerber bei objektiver Betrachtung als einheitlicher Leistungsgegenstand aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht annähernd konkreten und bis zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt, als einheitlicher Leistungs-/Besteuerungsgegenstand das bebaute Grundstück zu betrachten. Für die Beurteilung der Gegenleistung maßgeblich ist nicht die äußere Form des Vertrages, sondern dessen wahrer wirtschaftlicher Gehalt iSd § 21 Abs. 1 BAO. Entscheidend ist dabei der gemeinsame Vertragswille, dass dem Erwerber das Grundstück **letztlich bebaut** zukommt. Die Einbindung in ein - wie im Gegenstandsfall - **vorgegebenes** und vom Erwerber voll akzeptiertes **Gesamtkonzept** schließt die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft aus, folglich die Einbeziehung der Baukosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage rechtens ist (vgl. VwGH 26.3.1992, 90/16/0211).

Entgegen dem Vorbringen des Bf, es sei ihm bei Erwerb des Grundstückes vollkommen freigestanden, welches Gebäude er auf dem Grund errichten werde, stellt sich in Anbetracht obiger Umstände die Sachlage also in keiner Weise so dar, dass er bloß ein (nacktes) Grundstück kaufte und es ihm völlig freistand, ob, wann und wie er das Grundstück bebaut oder nicht, sondern vielmehr so, dass er tatsächlich ein offeriertes Grundstück mit herzustellendem Gebäude laut fertiggestellter Planung samt allen diesbezüglich geleisteten Vorarbeiten der Fa. LL angenommen und übernommen hat, dh. ein zu diesem Zeitpunkt in allen Einzelheiten betr. Projektabwicklung ausgearbeitetes Gesamtkonzept. Hinzu kommt, dass in diesem Gesamtkonzept auf den Gst4 und Gst5 ein Doppelwohnhaus geplant war und die Erwerber der zweiten Haushälfte (auf

Gst5) mit B/C - lt. eigenen Angaben sowie Aussage des L - bereits gefunden waren. Allein aus diesem Grund ist auszuschließen, dass der Bf überhaupt als Interessent bzw. potentieller Erwerber für das (nackte) Grundstück zugelassen worden wäre und es ihm völlig frei gestanden hätte, ob und wie er sein Grundstück bebaue. Es bestand vielmehr im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits eine derart starke Bindung des Grundstückes an das zu errichtende Gebäude, dass als Gegenstand des Erwerbes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Grundstück mit dem Gebäude bezeichnet werden muss. Wenn aber nach der oben dargelegten Rechtsprechung für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges der Zustand maßgebend ist, in dem das Grundstück erworben werden SOLL, das ist der Zustand, in welchem dieses zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist, und im Gegenstandsfall im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses die Projektierung so weit gediehen war, dass der einheitliche Erwerbswille längst nicht mehr nur auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf den Erwerb des Wohnhauses samt Grundstück gerichtet war, dann stellen auch die Kosten des Gebäudes einen Teil der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage dar.

Die Bauherreneigenschaft ist schon deshalb abzusprechen, weil der Bf auf die Projektierung des Bauvorhabens keinen Einfluss in seiner Eigenschaft bereits als Eigentümer des Grundstückes genommen, sondern vielmehr ein zum Zeitpunkt des Erwerbes fertiges Projekt übernommen hat und darin eingebunden wurde. Die oben genannten Voraussetzungen zwecks Erlangung der Bauherreneigenschaft müssen *kumulativ* vorliegen und ist dem Bf zumindest die bauliche Einflussnahme als Eigentümer abzusprechen, sodass zB die Beurteilung der Frage, ob der Bf etwa – wie eingewendet durch eigene Beauftragung von diversen Firmen für die Errichtung zB von Bodenplatte und Heizung - ein finanzielles Risiko oder ein Baurisiko getragen habe, als nicht mehr entscheidungswesentlich dahingestellt bleiben kann (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0095 und 0096).

Selbst dann, wenn das finanzielle Risiko beim Erwerber des Grundstücks gelegen wäre, würde dieser - so der VwGH - allein dadurch nicht zum Bauherrn; der Prüfung und Feststellung weiterer Kriterien für die Bauherreneigenschaft (etwa auch des Baurisikos) kann demnach keine entscheidende Bedeutung mehr zukommen.

Abgesehen davon stellt der gegenständlich im Werkvertrag unter Punkt 1. für das Fertighaus samt Sonderausstattung vereinbarte und auch vom Bf zunächst (in seiner Anfragebeantwortung) zugestandene *Fixpreis*, dieser übereinstimmend mit den Preisen im Kaufanbot vom Dezember 2009, laut VwGH-Judikatur ein wesentliches Indiz dar, das gegen die Tragung des finanziellen Risikos und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft spricht (vgl. VwGH 13. Mai 2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 uva.).

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

Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass die vom Bf erbrachten, bei Erwerb eines Fertighauses oftmals üblichen Eigenleistungen (zB Errichtung der Bodenplatte) ohnehin keinen Eingang in die ermittelte Gesamtgegenleistung gefunden haben.

In Kenntnis all dieser neu, erstmalig im Zuge einer Nachschau (Einsichtnahme in die Bauakten der Gemeinde X) sowie anschließend weiterer Erhebungen (Beantwortung eines Ergänzungsersuchens samt Vorlage von Urkunden), hervorgekommenen Umstände steht fest, dass die Grunderwerbsteuer bereits im Rahmen der Selbstberechnung auch von den Baukosten abzuführen gewesen wäre, sodass sinngemäß die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO vorliegen. Da sich aus diesem Grund die Selbstberechnung als unrichtig erwiesen hat, waren – entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen des Bf - die Voraussetzungen für eine bescheidmäßige Vorschreibung gemäß § 201 BAO zur Gänze erfüllt. Bei dieser Festsetzung von Amts wegen handelt es sich um eine KANN-Bestimmung; bei der zu treffenden Ermessensentscheidung war unter Beachtung der Höhe des festzusetzenden "Mehrbetrages" von gesamt € 4.448,58 sowie aus dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (aller Abgabepflichtigen) der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

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.

Innsbruck, am 31. März 2016