



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des TK, Adr, vertreten durch Dr. Gerhard Götschhofer, Rechtsanwalt, 4655 Vorchdorf, Schloßplatz 15, vom 30. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 10. September 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Grundstückskaufvertrag

Die OBG hat am 5. September 2006 aus der Liegenschaft XY, in V das Grundstück 9 im Ausmaß von 679 m² an TK um einen Gesamtkaufpreis von 32.900,00 € verkauft. Laut Punkt XI des Kaufvertrages erwirbt die Käuferseite dieses Grundstück zur Errichtung eines Wohnhauses bei gleichzeitiger Vereinbarung eines Wiederkaufsrechtes.

Der Vertragsverfasser hat die Grunderwerbsteuer (GrEst) vom Kaufpreis in Höhe von 1.151,50 € selbst berechnet.

Prüfung im Jahr 2009

Im Zuge einer bei der HBau im Jahr 2009 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung (ABNr) hat der Prüfer den Geschäftsführer und den Angestellten B befragt,

Schlussrechnungen ausgehoben, in den Bauakt der Gemeinde Einsicht genommen und Internetrecherche betrieben.

Dabei ist hervorgekommen, dass die HBau und die Makler auf der Liegenschaft XY, in V eine aus sechs Objekten bestehende Anlage von Niedrigenergiehäusern beworben haben. Der Geschäftsführer der HBau hat zwar bei seiner Befragung am 19. Mai 2009 betont, er trete nicht als Generalunternehmer auf, er stelle nur Kontakte her. Dennoch spricht er von einem „Projekt“, welches auch von der Makler und auf der Homepage der HBau beworben worden sei und übergibt B dem Prüfer eine Broschüre der HBau „V-F, Niedrigenergiehäuser“. Darüber hinaus wurden seitens der HBau keine Verträge oder Vereinbarungen vorgelegt.

Vier der geplanten Häuser hat die HBau auf den nebeneinander gelegenen Grundstücken 7, 8, 9 und 10 auch tatsächlich realisiert. Die Planung ist jeweils von Baumeister L erfolgt, den Keller (Bodenplatte) hat die Firma B errichtet und den Fertighaus-Rohbau hat die HBau gebaut. Nach Ansicht des Prüfers hätte sich der Käufer in ein bereits vorliegendes Baukonzept einbinden lassen. Die GrESt sei daher auch von den Baukosten festzusetzen.

Hinsichtlich des auf dem gegenständlichen Grundstück 9 errichteten Fertigteilhauses hat sich konkret Folgendes ergeben:

Am 18. August 2006 hat TK den Grundstücks Kaufvertrag unterzeichnet. Am 5. September 2006 hat die OBG den Kaufvertrag finalisiert. Auf der Grundlage des Einreichplanes des Baumeisters L vom 7. September 2006 hat die Gemeinde das dortige Bauvorhaben des TK als Bauwerber und Grundeigentümer - als Bauführer scheinen die HBau und die Firma B auf - am 29. September 2006 bewilligt. Die HBau hat in ihrer Schlussrechnung vom 7. November 2006 unter Pos. 1) für das „Fertighaus lt. Bestellung und ihrer Mithilfe“ 39.000,00 € verrechnet (Teilrechnungen vom 10. und 23. Oktober 2006) und die Firma B hat am 6. Dezember 2006 für die „Kellerherstellung für HBau-Haus in V-F“ eine Pauschalauftragssumme abzüglich Minderleistungen im Gesamtbetrag vom brutto 12.849,93 € in Rechnung gestellt.

Grunderwerbsteuerbescheid vom 10. September 2009

Daraufhin hat das Finanzamt für das Rechtsgeschäft die GrESt gemäß § 201 BAO festgesetzt. Es hat dem TK 3,5 % GrESt in Höhe von 2.966,22 € vom Grundkaufpreis und den Baukosten (Haus und Keller), somit von insgesamt 84.749,00 €, vorgeschrieben.

Berufung vom 21. September 2009

TK, nunmehriger Berufungswerber, =Bw, hat dagegen Berufung eingelegt, weil er sich in keiner Weise in ein Baukonzept habe einbinden lassen.

Das Finanzamt hat das Begehren mit **Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2010** abgewiesen.

Vorlageantrag vom 24. Februar 2010

Der Bw hat rechtzeitig die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt.

Die OBG habe in dem Gebiet insgesamt 12 Grundstücke durch die Makler vermarktet. Der Verkauf sei ohne jegliche Bindung der Käufer an eine Vorgabe hinsichtlich Bebauung dieser Grundstücke erfolgt. 5 der verkauften Grundstücke seien noch immer nicht bebaut. 3 Grundstücke seien von anderen Unternehmen bebaut worden. Der Umstand, dass Bauunternehmen ihre Leistungen – gemeinsam mit anderen Unternehmen – bewerben, ändere nichts daran, dass jeder Käufer vollkommen ungebunden gewesen sei. Die Firma B sei nicht einmal in die Bewerbung eingebunden gewesen. Es gäbe keine einzige Vertragsurkunde, aus der ein Zusammenhang zwischen Grundstückserwerb und Bauauftrag abgeleitet werden könne.

UFS Verfahren

Der UFS hat nunmehr über sieben gleichgelagerte Berufungen der Käufer der Grundstücke 7 bis 10 aus der XY, zu entscheiden und diesbezüglich die folgenden ergänzenden Ermittlungen vorgenommen:

Die HBau hat festgehalten, dass es sich um kein Projekt gehandelt habe, die Erwerber an kein Baukonzept gebunden gewesen seien und die Kunden selbst um die Baubewilligung angesucht hätten.

Die zuständige Gemeinde hat über Vorhalt bekannt gegeben, dass ein Teil der landwirtschaftlichen Liegenschaft XY, im Jahr 2004 in Wohngebiet umgewidmet worden sei. Der Bebauungsplan vom 26. Mai 2004 habe auf der betroffenen Fläche 12 Bauplätze vorgesehen, wobei anlässlich der Parzellierung auch eine Straße und Parkplätze ins öffentliche Gut abzutreten waren. Die Bauplatzbewilligung gemäß diesem Plan sei am 22. Dezember 2004 erteilt worden. Der Kanalstrang sei im Herbst 2005, die Wasserleitung im Frühjahr 2006 errichtet worden. Lt. Beilagen ist der Bebauungsplan für die Grundstücke noch zweimal (zuletzt am 18. Oktober 2006) dahingehend abgeändert, dass auch ein Pultdach und zwei Vollgeschoße möglich sein sollten.

Sodann hat der UFS die (sieben) Grundstückskäufer aufgefordert, die Planung des Einfamilienhauses umfassend zu schildern und insbesondere bekannt zu geben, wann sie jeweils das Haus rechtsverbindlich erworben hätten. Lt. Schlussrechnung habe die HBau ein **Fertighaus lt. Bestellung Pos. 01)** geliefert, welche Bestellung die Käufer ausdrücklich vorlegen sollten.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bw am 21. Mai 2013 ausgeführt, er habe sich bereits länger mit der Errichtung eines Eigenheimes beschäftigt und durch Erkundigung auf der Gemeinde von freien Grundstücken in der F erfahren. Im Frühjahr 2006 habe der Bw diesbezüglich Kontakt mit der Firma S und der Makler aufgenommen. Wegen Grundgröße, nördlicher Hauszufahrt und Aussicht bei gleichem m² Preis habe er am 18. August 2006 den Kaufvertrag für das Grundstück unterzeichnet. Die HBau hatte in der F bereits ein Haus errichtet, dadurch sei der Kontakt nach Ankauf des Grundstückes entstanden. Die Entscheidung sei nach Einholen verschiedenster Angebote zugunsten der HBau ausgefallen, weil kleine Planänderungen vorgenommen und sehr viele Eigenleistungen erbracht werden konnten. Der Bw habe den Rohbau lt. Angebot Mitte September 2006 bestellt, Unterlagen lägen ihm leider nicht mehr vor.

Da weder der Bw noch die übrigen Käufer die angeforderte Bestellung an die HBau beigebracht haben, ist am 2. Juli 2013 ein weiterer Ergänzungsvorhalt konkret dahingehend ergangen, dass sie neben der angesprochenen Bestellung auch einen schriftlichen Nachweis über Zeitpunkt und Inhalt des Bauauftrages an die HBau zu erbringen hätten.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legen alle Berufungswerber in einem gemeinsamen Schreiben vom 12. August 2013 dar, dass die HBau lediglich den Rohbau geliefert habe. Sämtliche anderen Gewerke seien an Professionisten einzeln und gesondert vergeben worden. Aufgrund der erbrachten Eigenleistungen sei es völlig offenkundig, dass ihm die Bauherreneigenschaft zukomme. Aus der zeitlichen Abfolge erschließe sich, dass es sich nicht um einen einheitlichen Erwerbsvorgang handle. Zunächst sei die Entscheidung bezüglich des Erwerbs der jeweiligen Bauparzellen gefallen, erst in weiterer Folge mit gewisser Verzögerung die Beauftragung der HBau. Die in der Schlussrechnung angesprochene Bestellung sei mündlich erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist die Festsetzung der GrESt gemäß § 201 Abs. 2 Zif. 3 BAO zu Recht erfolgt, weil entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel, welche der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren, im Zuge einer Außenprüfung nachträglich neu hervorkommen sind.

Sachverhalt

Die OBG hat in V ab 2004 ein neues Siedlungsgebiet erschlossen und sodann 12 Parzellen (4 bis 15) zum Verkauf angeboten. Auf dem Grundstück 4 wurde bereits im Oktober 2005 die Baubewilligung für ein XY-Fertighaus erteilt. Auf dem Grundstück 11 hat die S Baugesellschaft gemäß Plan vom 20. Februar 2006 ein Haus errichtet und im Dezember 2007 hat die

Gemeinde den Bau eines Einfamilienhauses auf dem Grundstück 15 bewilligt. Die Grundstücke 5, 6, 12, 13 und 14 waren zwischen 2006 und 2007 noch unbebaut.

Für vier der Parzellen (7-10) hat die HBau ein Bebauungskonzept erstellt und mittels Broschüre und auf ihrer Homepage im maßgeblichen Zeitraum beworben. Gemeinsam mit der Makler hat die HBau Grund, Haus und Keller um einen Gesamtpreis angeboten. Etwa gehört zum Akteninhalt ein Inserat in dem Blatt Z vom Jänner 2007, in dem die beiden Firmen Wohnhäuser samt Grundstück mit 120 m² Wohnfläche belagsfertig inkl. Keller und Carport um einen Gesamtkaufpreis, „Aktionspreis bis 31. März 2007 ab 198.141,00 €“ angeboten haben (UFS-Akt Seite 4).

Zwischen Mai 2006 und Oktober 2007 ist das Projekt in Zusammenarbeit mit den Firmen L (Planung) und B (Keller) in zeitlicher Hinsicht wie folgt realisiert worden:

Grundstück Nr.	7	8	9	10
Grundkaufvertrag	31. Mai 2006	12. März 2007	5. Sept. 2006	3. Okt. 2007
Einreichplan	1. Juni 2006	14. März 2007	7. Sept. 2006	17. Sept. 2007
Schlussrechnung	24. Juli 2006	7. Mai 2007	7. Nov. 2006	25. Okt. 2007

Lt. Kaufvertrags Urkunde ist das Grundstück bereits am 1. September 2006 übergeben worden. Der Grundstückskaufvertrag über das gegenständliche Grundstück 9 wurde am 5. September 2006 rechtskräftig geschlossen und datiert der Einreichplan des Bw für sein Einfamilienhaus der HBau und den Keller der Firma B vom 7. September 2007. Die Errichtung des Hauses ist im Wesentlichen im Oktober erfolgt und bereits am 7. November hat die HBau die Schlussrechnung gelegt.

Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 5 Abs. 1 Zif. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) ist die für die Bemessung der GrESt maßgebliche Gegenleistung beim Kauf eines inländischen Grundstückes der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG ist für das Entstehen der Steuerschuld auf den Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbsvorganges (Kauf des Grundstückes) abzustellen.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Zif. 1 GrEStG der GrESt unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebaulichem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstückes einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der

Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (VwGH vom 18. Juni 2002, 2001/16/0437).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist Gegenleistung auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der GrESt erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem erworbenen Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Verträge abgeschlossen wurden (zB VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zum sogenannten einheitlichen Vertragsgegenstand sollen anhand objektiver Merkmale die Fälle, in denen die Bebauung eines im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch unbebauten Grundstückes auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht, von den Fällen abgegrenzt werden, in denen es der Anbieterseite gelungen ist, den Erwerber entweder durch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen oder durch Herstellung eines objektiven Zusammenhanges zwischen Grundstückskaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag an die geplante Bebauung des Grundstückes zu binden (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99).

Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand unter anderem auch dann sein,

wenn ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, d.h. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Diese Voraussetzungen liegen ua. in den Fällen regelmäßig vor, in denen der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war, und - bei einer Personen Mehrheit auf der Veräußerer Seite - die auf der Veräußererseite auftretenden Personen auf Grund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge (Übereignung des Grundstückes und Errichtung des Gebäudes) hinwirken. Des Abschlusses eines auf die gemeinsame Verschaffung des (bebauten) Grundstückes gerichteten Vertrages bedarf es nicht, vielmehr reicht ein Zusammenwirken auf der Veräußerer Seite aus (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99).

Schon die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstücks Kaufvertrag und dem Vertrag über die Grundstückserrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstücks Kaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen (BFH vom 23. November 1994, II R 53/94).

Würdigung

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist nunmehr strittig, ob im gegebenen Fall zwischen dem gegenständlichen Grundstückserwerb und der folgenden Errichtung des Rohbaus für ein Einfamilienhaus die besagte finale Verknüpfung gegeben war. Eine solche ist dann anzunehmen, wenn zwischen den Rechtsgeschäften ein derart enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass bei objektiver Betrachtungsweise ein einheitlicher Vorgang gegeben ist.

Bei einem einheitlichen Erwerbsvorgang ist in der Regel ein Zusammenwirken auf der Veräußerer Seite gegeben. Die damit einhergehende Vorplanung im Sinne der Rechtsprechung ergibt sich zunächst aus den Angaben der verantwortlichen Personen anlässlich der Prüfung der HBau, wonach eindeutig ein Projekt bestanden hat, welches mittels Broschüre, auf der Homepage und durch die Makler öffentlich beworben wurde. Vor allem das Inserat vom Jänner 2007 beweist, dass von der Makler und der HBau Häuser im **Gesamtpaket mit Grundstück und Keller um einen Gesamtpreis angeboten** wurden. Außerdem lässt allein schon die Tatsache, dass vier nebeneinander liegende Häuser mit ähnlichem äußeren

Erscheinungsbild innerhalb kurzer Zeit von denselben beteiligten Firmen (Verkäufer, Makler, Hausbau, Keller) geplant und ausgeführt wurden, auf eine Vorplanung und ein Gesamtkonzept schließen. Nach einer groben Beurteilung des Äußeren der betreffenden Gebäude anhand des digitalen OÖ Raum-Information-Systems DORIS und einer Fotografie im Zustand des Rohbaus (Akt Seite 11) ist dementsprechend auch eine Übereinstimmung mit den Nachbarhäusern erkennbar. Die vier Einfamilienhäuser, welche insgesamt eine Häuserzeile bilden, sind insbesondere hinsichtlich ihrer Situierung am Grundstück, der Positionierung der Carports, Größe, Grundriss, Fluchtlinie und Dachform im Wesentlichen abgestimmt und ordnen sich einem Gesamtkonzept unter. Besonders signifikant und leicht erkennbar ist die Ähnlichkeit der Häuser auf den Grundstücken 9 des Bw und 8 der unmittelbaren Nachbarn.

Nach der Judikatur des VwGH spricht aber vor allem das zeitliche Moment regelmäßig für die finale Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Errichtung des Gebäudes. Allen oben wiedergegebenen VwGH-Erkenntnissen liegt ein Sachverhalt zugrunde, bei dem die Auftragserteilung für das Haus vor dem Grundstückskauf erfolgt ist. Zwar hat der Bw den genauen Zeitpunkt der Auftragserteilung an die HBau trotz zweifacher, dezidierter Aufforderung durch den UFS nicht belegt, doch hat es offenkundig eine **tatsächliche Bindung** der Kaufinteressenten an das Bebauungskonzept der HBau gegeben. Dies erhellt daraus, dass bei allen vier hier zu beurteilenden Bauten, wie im Sachverhalt dargestellt, die Bauplanung innerhalb kürzester Zeit nach dem Grundkauf (2 bis 3 Tage bzw. davor) fertiggestellt war und in dieser Planung bereits die HBau und die Firma B als Bauführer angeführt waren. Schlussendlich haben die HBau und die Firma B auch alle vier Bauaufträge erhalten und die Häuser unmittelbar anschließend errichtet.

Aufgrund dieses erwiesenen Sachverhaltes liegt daher nach Ansicht des UFS der Verdacht nahe, dass die beteiligten Parteien die zwischen ihnen getroffenen Abreden, welche letztendlich zu der konkreten Geschehensabfolge geführt haben, bewusst nicht offengelegt haben. Vielmehr haben sie offenkundig aus steuerlichen Gründen keine oder nur vage Angaben zur Auftragserteilung gemacht, um keinen Nachweis für eine Verknüpfung zwischen Grund- und Hauskauf zu erbringen. Die von den Bw ins Treffen geführte mündliche Auftragserteilung ist in Anbetracht des Geschäftsgegenstandes nach der Lebenserfahrung äußerst unwahrscheinlich. Zumindest werden bei einem Hauskauf üblicherweise ein Anbot, ein Kostenvoranschlag oder eine Leistungsbeschreibung in schriftlicher Form abgefasst. Es wäre Sache des Bw gewesen, zumindest eines dieser Schriftstücke zur Klärung des Sachverhaltes spätestens nach ausdrücklicher Aufforderung durch den UFS am 2. Juli 2013 vorzulegen. Nicht zuletzt hat der Bw in seinem Schreiben vom 21. Mai 2013 selbst dargelegt, dass er mit der Makler, welche erwiesenermaßen mit der HBau zusammengearbeitet hat, den Kontakt

aufgenommen hat. Zu dieser Zeit war aber auf dem Nachbargrundstück 7 bereits ein Fertigteil Haus derselben Firma errichtet.

Daher ist in einer Gesamtbetrachtung das Vorbringen des Bw, der Kontakt zu der HBau sei erst nach dem Ankauf des Grundstückes entstanden, äußerst unglaubwürdig. Vielmehr ist der konkrete Fall nach Ansicht des UFS vor allem aufgrund der Datierung des Einreichplanes nahezu zeitgleich mit dem Grundstücks Kaufvertrag und der zeitnahen Errichtung den vom VwGH entschiedenen Konstellationen gleichzuhalten. Es ist davon auszugehen, dass der Bw im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes über das "Ob" und "Wie" der Bebauung nicht mehr frei war. Wirtschaftlich gesehen hat der Bw jedenfalls keinen nackten Grund und Boden erwerben wollen, sondern (zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis) ein mit einem Fertigteilhaus der HBau bebautes Grundstück.

Damit ist aber ein so enger sachlicher Zusammenhang zwischen Grund- und Hauskauf (Rohbau inklusive Keller) erwiesen, dass der Bw bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalten hat.

Den Einwendungen des Bw ist im Übrigen besonders die oben zitierte Entscheidung des BFH vom 23. November 1994, II R 53/94, entgegenzuhalten:

Darin führt er sinngemäß aus: „schon die Hinnahme des Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere Gestaltung hätte vorgenommen werden können, oder nach Abschluss des Grundkaufes der Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht hätte abgeschlossen werden müssen.“

Demgemäß ist es ohne Belang, dass noch nicht alle von der OBG ursprünglich verkauften Grundstücke bebaut sind. Ebenso wenig können die von anderen Firmen in der Nähe errichteten Bauten den sachlichen Zusammenhang in den hier gegenständlichen Fällen widerlegen. Für sich alleine ist in GrESt-rechtlicher Hinsicht auch nicht bedeutsam, ob der Bw Eigenleistungen erbracht hat. Diese Arbeiten waren nämlich vom Lieferumfang der HBau und damit vom vereinbarten Gegenstand des Erwerbsvorganges von vorne herein gar nicht umfasst und deshalb wurden sie konsequenterweise vom Finanzamt auch nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Umgekehrt war der Keller in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, da die Firma B bereits im Einreichplan als Bauführer ausgewiesen war.

Nicht zuletzt ist nach der ständigen Judikatur des VwGH der Erwerber einer Liegenschaft in Bezug auf die GrESt nur dann als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäude anzusehen, wenn er 1.) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, 2.) das Baurisiko

zu tragen hat und 3.) das finanzielle Risiko tragen muss. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen!

Ad 1.) Hinsichtlich der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist auf diverse Judikate des VwGH hinzuweisen, in denen er weder Änderungen in der Raumaufteilung, der Vergrößerung des Kellers oder einem Hinzufügen eines Wintergartens noch den Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse oder Änderungen der Fensteranzahl für wesentlich erachtet hat. Nicht zuletzt hat der VwGH einen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung sogar im Falle einer Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl des Baustoffes bejaht.

Auch wenn allenfalls Außenansicht und Raumaufteilung individuell gestaltet wurden, war in Anbetracht der dargestellten Judikatur, der äußeren Anmutung des Gebäudes und dessen Eingliederung in die Gesamtanlage die Einflussnahme des Bw auf die bauliche Gestaltung seines Hauses insgesamt nicht ausreichend, um seine Bauherreneigenschaft zu begründen. Der Bw ist daher schon mangels Einfluss auf die bauliche Gestaltung nicht als Bauherr anzusehen. Das Baurisiko und das finanzielle Risiko sind im Falle eines Fertigteil-Rohbaus, bei dem nur ein Gewerk von einem Professionisten herzustellen ist und welcher innerhalb eines bis maximal zwei Monate nach Auftragserteilung aufgestellt wird, naturgemäß nicht in dem Ausmaß vorhanden, wie bei einem Baumeisterhaus und daher als Kriterien für die Bauherreneigenschaft nicht entscheidend. Nicht zuletzt wurden Pauschalpreise vereinbart.

Das Finanzamt hat daher zu Recht in die GrESt-Bemessungsgrundlage neben den Grundstückskosten (32.900,00 €), die Pauschalkosten für den bereits geplanten Rohbau (39.000,00 €) und die Kosten für den Keller (12.849,93 €) einbezogen. Im Übrigen hat der Bw gegen die Höhe der GrESt keine Einwände erhoben.

Dem Berufungsbegehren kommt daher keine Berechtigung zu.

Linz, am 21. November 2013