

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache SS, Adr, gegen den Bescheid des FA GVG vom 17.09.2013, ErfNr. xy, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Die GmbH, =Verkäuferin, war außerbücherliche Eigentümerin des Grundstückes Nr. . Die Verkäuferin wollte darauf in Zusammenarbeit mit der Firma, =Bau, eine Wohnanlage von sieben Einfamilienhäusern und einem Doppelwohnhaus errichten und hat diese jedenfalls ab Mitte 2007 durch Zeitungsinserate und eine Plakattafel am Grundstück beworben.

Die Ehegatten SS und TS, =Käufer, wurden nach eigenen Angaben durch ein Zeitungsinserat auf das gegenständliche Bauvorhaben aufmerksam und haben bereits am **13. Juni 2007** einen **Werkvertrag der Bau** über die Errichtung eines Einfamilienhauses Haustyp " T 120", gemäß Leistungsbeschreibung, um den Fixpreis von 112.397 Euro - Baubeginn 2007 - unterzeichnet (das im Akt aufliegende Exemplar ist nicht von der Bau gefertigt). *Gemäß diesem Werkvertrag tritt die Bau als Generalunternehmer auf und beauftragt qualifizierte Unternehmer mit der Ausführung der Bauarbeiten, die Bau übernimmt die Einreichplanung, sämtliche Amtsgespräche und die Bauaufsicht. Für die Einreichplanung und die Bauvorbereitungsarbeiten ist ein Betrag von ... an die Bau zu bezahlen.*

Vor der Realisierung des Projekts war jedoch zunächst die Umwidmung des Grundstückes (alte Deponiefläche) erforderlich. Mit Schreiben vom 5. November 2007 hat die Umweltschutzabteilung beim Land OÖ der Gemeinde mitgeteilt, dass das Grundstück aus dem Verdachtsflächenkataster gestrichen wird. Im März 2008 ist die Vermessung des Grundstückes im Sinne der von der Verkäuferin beabsichtigten Bebauung vorgenommen worden und hat die Gemeinde aufgrund des Teilungsplans vom 6. März 2008 (auf den neu gebildeten Grundstücken mit den Nrn. 14 bis 18, 19/20, 21/22) 7 Bauplatzbewilligungen erteilt.

Daraufhin hat die **Verkäuferin als Bauwerberin am 11. März 2008 die Ansuchen um Baubewilligung entsprechend den Einreichplänen vom 10. März 2008** (Planverfasser: Plan , Bauführer: Bau) auf den Grundstücken 14 bis 18, 19/20, 21/22 gestellt, wonach auf diesen Bauplätzen als Gesamtanlage die Errichtung von sieben Einfamilienhäusern und einem Doppelwohnhaus geplant war. Die Einreichpläne hat RB , Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bau, in Personalunion sowohl für die Verkäuferin als auch für die Bau unterzeichnet.

Mit **Kaufvertrag vom 21. März 2008** haben die Käufer schließlich von der Verkäuferin das Grundstück 17 im Ausmaß von 502 m<sup>2</sup> je zur Hälfte um insgesamt 41.060 Euro - darin enthalten Geometerkosten von 900 Euro - gekauft.

Lt. Punkt V des Vertrages handelt es sich bei der betreffenden Grundfläche um rechtswirksam gewidmetes Bauland.

Der Schriftenverfasser hat für diesen Kaufvertrag für die beiden Käufer die Grunderwerbsteuer (GrEst) in Höhe von jeweils 718,55 Euro selbst berechnet.

Die **Bauverhandlung** für die Gesamtanlage hat am **21. April 2008** stattgefunden; am **24. Juni 2008** hat die Gemeinde antragsgemäß die **Baubewilligung** betreffend das Bauvorhaben Errichtung von 7 Einfamilienhäusern und 1 Doppelwohnhaus mit Bescheid erteilt.

Im Zuge einer finanzamtlichen **Prüfung bei der Bau im Jahr 2010** (ABNr. zz ) hat der Prüfer Folgendes festgestellt:

In den Anfangsjahren der Bau seien keine großen Projekte verwirklicht worden. Vielmehr habe sich die Bau Baulücken gesucht, um darauf Einfamilienhäuser zu errichten. Später sei das Geschäftsmodell in größeren Dimensionen entwickelt worden.

In diesen Fällen spreche das Ergebnis von umfangreichen Erhebungen für das Vorliegen von Bauherrnmodellen:

Oft sei der Grundstückskaufvertrag in zeitlicher Nähe zum bzw. noch vor dem Werkvertrag unterfertigt worden. Die Bau werbe auf ihrer homepage damit, dass neben dem Gebäude auch ein Grundstück erworben/finanziert werden könne. Nach div. Aussagen (von Liegenschaftserwerbern oder Mitarbeitern des Bauamtes der Gemeinde) könne die Liegenschaft ohne Unterfertigung eines Werkvertrages nicht erworben werden. Oft würden die Käufer einen Miteigentumsanteil erwerben, ohne dass den Kauf-, bzw. Werkvertrag die Gemeinschaft der Miteigentümer abschließe. Erhebungen bei Liegenschaftsverkäufern hätten ergeben, dass die Verhandlungen ausschließlich mit der Bau geführt worden

seien und diese bereits zu errichtende Gebäude projektiert und beworben habe (Folder/ Prospektmaterial incl. Preisangaben seien ausgehändigt worden). Bei einem Projekt in T seien jeweils 2 Bauansuchen gestellt worden. Ursprünglich habe die Verkäuferin für alle ein Bauansuchen gestellt, das nachfolgende Ansuchen sei von den jeweiligen Käufern gestellt worden. Die Käufer seien daher bereits an ein vorgefertigtes Projekt gebunden gewesen.

Die Baukosten seien somit in die Bemessungsgrundlage für die GrESt einzubeziehen, weil die Grundstückserwerber an eine vorgegebene Planung gebunden gewesen seien und daher ein Kauf von Grundstück und herzustellendem Gebäude anzunehmen sei.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Prüfers haben die Käufer ausgeführt, der Werkvertrag mit der Bau aus dem Jahr 2007 sei nur als nicht bindendes Angebot zu verstehen gewesen. Es sei damals noch kein Grundstück festgestanden. Die Bau habe auch versichert, dass sie ein Grundstück alleine kaufen könnten, ohne zwingend mit der Bau ein Haus zu bauen. Erst am 15. Mai 2008 sei der Bauvertrag mit der Bau geschlossen worden und am 24. Juni 2008 der Einreichplan bewilligt worden. Die Käufer seien daher Bauherrn gewesen und hätten alle Entscheidungen getroffen. Das ganze Risiko sei immer auf ihrer Seite gelegen.

Aufgrund dieser Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens hat das Finanzamt mit Bescheid vom 17. September 2013 gemäß § 201 BAO die 3,5 %-ige GrESt neu in Höhe von jeweils 2.467,10 Euro festgesetzt. Als Gegenleistung wurde nunmehr der Grundpreis zuzüglich Baukosten und Vermessungskosten angesetzt, davon die Hälfte ergibt eine Bemessungsgrundlage von 70.488,50 Euro.

Dagegen hat TS Berufung erhoben, weil kein Gesamtkonzept vorgelegen sei und bei der angewendeten Gesetzesauslegung jedem, der einen Baugrund mit der Absicht ankaufe, darauf ein Haus zu errichten, die GrESt für das Haus vorgeschrieben werden könne.

Bezüglich der Bauherrneigenschaft der Käufer sei anzuführen:

1. Sie seien nicht an die Bau gebunden gewesen und hätten ihr Haus von jeder anderen Firma zu einem anderen Zeitpunkt errichten lassen können.
2. Sie hätten jederzeit auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen können, indem sie den Grundrissplan selbst geplant, Eigenleistungen erbracht und andere Firmen beauftragt hätten. Sie hätten das Haus jederzeit betreten können und es habe auch keine Schlüsselübergabe gegeben.
3. Auch hätten die Käufer das finanzielle Risiko getragen, da es sich um eine Verdachtsfläche gehandelt habe und die Baubewilligung erst nach dem Ankauf des Grundstückes erteilt worden sei, sodass nicht sicher gewesen sei, dass überhaupt ein Haus errichtet werden dürfe. Sie hätten durchgeführte Änderungen (zB nachträglicher Einbau einer Zisterne) selbst bezahlt und mit den ausführenden Firmen direkt abgerechnet.
4. Die Käufer hätten auch das Baurisiko getragen, sodass sie die Bauversicherungen abzuschließen hatten. Die Vereinbarungen mit den bauausführenden Firmen seien größtenteils direkt geschlossen worden.

5. Die Käufer hätten das Haus planen und gestalten und den zeitlichen Ablauf festlegen können (keine Bindung an ein Gesamtkonzept). Überdies hätten sie Förderungen beantragt und seien gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten.

Das Finanzamt hat die Berufung am 19. Dezember 2013 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über Vorhalt haben die Käufer dem BFG den Sachverhalt ergänzend noch wie folgt geschildert:

Die Käufer seien durch ein Zeitungsinserat auf die beabsichtigte Bebauung durch die Bau aufmerksam geworden. Für sie sei zuerst nur das Haus der Bau interessant gewesen, weswegen sie den Werkvertrag hierüber unterschrieben hätten. Zu diesem Zeitpunkt sei aber noch nicht festgestanden, auf welchem Grundstück das Haus errichtet wird. Die Bau hätte das Haus auf jedem Grundstück errichtet. Bei dem Gesamtgrundstück habe es sich um eine Verdachtsfläche gehandelt und die Umwidmung sei erst im März 2008 fertig gewesen. Aufgrund dieser besonderen Verhältnisse als Verdachtsfläche sei die Bau gleichzeitig immer mit dem Stadtamt und mit den Käufern in Kontakt gestanden. Ausdrücklich weisen die Käufer darauf hin, dass sie ein leeres Grundstück gekauft und eine Baufirma mit der Ausführung beauftragt hätten. Auch wenn der zeitliche Abstand zwischen Grundstückskauf, Planung und Ausführung kurz gewesen sei, seien die Käufer zu jeder Zeit Bauträger gewesen und die Bau die von den Käufern beauftragte Baufirma.

Auf der homepage der Bau sind mehrere Abbildungen des Einzelhauses "T" zu sehen, welche im Wesentlichen den im gegenständlichen Fall errichteten Einfamilienhäusern, entsprechen (quadratisch, 2 Stockwerke, Giebel mit leichtem Erker). Folgende Leistungen der Bau werden dort angeboten: Häuser belagsschlüsselfertig inkl. Grund und Nebenkosten, Grundstücksbesichtigung, Konzept/Planung, Einreichpläne, Bauverhandlung; Treuhandabwicklung, Landesförderung, Festpreisgarantie, alles aus einer Hand! Die Bau arbeitet nur mit ausgewählten Partnerunternehmen zusammen.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist aufgrund der Aktenlage, insbesondere der Erhebungen des Prüfers, der Angaben der Ehegatten S (sowie teilweise der Nachbarn) und der bezug habenden Urkunden erwiesen.

### **Rechtslage**

Der GrESt unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987). Die Steuer wird grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung berechnet (§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987).

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

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

### **Erwägungen**

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 der GrESt unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (VwGH vom 18. Juni 2002, 2001/16/0437).

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

Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zum sogenannten einheitlichen Vertragsgegenstand sollen anhand objektiver Merkmale die Fälle, in denen die Bebauung eines im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch unbebauten Grundstücks auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht, von den Fällen

abgegrenzt werden, in denen es der Anbieterseite gelungen ist, den Erwerber entweder durch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen oder durch Herstellung eines objektiven Zusammenhanges zwischen Grundstücks Kaufvertrag 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 Veräußerer Seite nicht mehr frei war, und - bei einer Personen Mehrheit auf der Veräußerer Seite - die auf der Veräußerer Seite 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 Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung 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).

Die Judikatur stellt für die Frage des Leistungsgegenstandes somit darauf ab, ob der Erwerber **Bauherr** des errichteten Gebäudes ist, dh. ob die Bebauung des beim Grundstückskauf noch unbebauten Grundstückes auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht. Für die Bauherreneigenschaft kommt es darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Bauprojektes maßgeblichen Einfluss nehmen konnte oder bei seinem Erwerb im Wesentlichen an ein bereits vorgegebenes Gebäude gebunden war.

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist nunmehr strittig, ob im gegebenen Fall die Käufer zum Kaufzeitpunkt (21. März 2008) selbst Bauherren des bereits mit Einreichplan vom 10. März 2008 vorgeplanten und mit Werkvertrag vom 13. Juni 2007 in Auftrag gegebenen Einfamilienhauses waren und ob zwischen dem Erwerb des Gebäudes und dem Erwerb

des Grundstückes eine finale Verknüpfung in der Weise gegeben war, dass aufgrund des engen sachlichen Zusammenhanges ein einheitlicher Vorgang gegeben war.

Grundsätzlich ist ein Erwerber nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung (dh. nicht bloß auf den Innenausbau) 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 einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Nach der VwGH-Judikatur müssen diese drei Elemente **kumulativ** als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherreneigenschaft vorliegen. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen würden.

ad a) Die Käufer haben offenbar kein individuell geplantes Haus in Auftrag gegeben, sondern ein Haus "Typ T 120". Soweit die Käufer eigene Planung ins Treffen führen, sind sie auf diverse Judikate des VwGH hinzuweisen, in denen er einen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung auch im Falle einer Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl der Baustoffe bejaht. Weder Änderungen in der Raumaufteilung oder der Fensteranzahl, die Vergrößerung des Kellers, das Hinzufügen eines Wintergartens noch der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse hat der VwGH für wesentlich erachtet.

Trotz Aufforderung haben die Käufer die genauen Unterschiede zwischen der (standardisierten) Vorplanung der Bau und dem letztlich zur Ausführung gekommenen Gebäude nicht dargetan. Auch wenn jedoch die Käufer allenfalls Außenansicht und Raumaufteilung im Detail individuell gestaltet haben, war jedoch in Anbetracht der dargestellten Judikatur, der äußeren Anmutung des Gebäudes und dessen Eingliederung in die Gesamtanlage die Einflussnahme der Käufer auf die bauliche Gestaltung ihres Hauses offenkundig nicht ausreichend, um die Bauherreneigenschaft zu begründen.

ad b) Die Behauptung der Käufer sie hätten die ausführenden Firmen selbst ausgesucht und beauftragt, stimmen nicht mit der Aktenlage überein. Lt. Werkvertrag hat die Bau als Generalunternehmer die Ausführenden beauftragt.

ad c) Lt. Werkvertrag aus 2007 haben die Parteien einen Fixpreis (inklusive des Entgeltes für die Einreichplanung) ausgehandelt und auch nach dem Bauvertrag vom Mai 2008 ist das Werkentgelt (in unveränderter Höhe) gemäß dem Baufortschritt lt. Zahlungsplan fix festgelegt.

Das BFG kommt daher zu dem Schluss, dass den Käufern schon aus diesen Gründen (Fehlen der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung, des Baurisikos und des finanziellen Risikos) die Bauherreneigenschaft zu versagen ist.

Darüberhinaus ist für die Einbeziehung der Baukosten wesentlich, dass der Grundstückserwerber durch ein Vertragsgeflecht an ein durch die Vorplanung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dh. dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht.

Im Konkreten ist entscheidend, dass der Kaufvertrag vom 21. März 2008 in ein **Vertragsgeflecht** einbezogen war, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet war, den Käufern ein bebautes Grundstück zu verschaffen. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, dass RB die Einreichpläne in Personalunion sowohl für die Verkäuferin als auch für die Bau unterzeichnet hat. Er bzw. die Bau war daher der Organisator der Gesamtanlage, entsprechend dem Geschäftsmodell der Bau, und hat es somit sachlich in der Hand gehabt und ist es in seinem Interesse gelegen, nur jene Kaufinteressenten zum Grundkauf zuzulassen, die auch zur Errichtung des Gebäudes nach seinen vorgegebenen Plänen und unter seinen finanziellen Vorgaben bereit waren und sich somit zur Ausführung des Bebauungskonzeptes verpflichtet haben.

Die Tatsache einer **Vorplanung** ist zweifelsfrei daraus ersichtlich, dass zunächst die Initiative für die Bebauung des gesamten Grundstückes Nr, ausschließlich von der Verkäuferin ausgegangen ist. Sie hat bereits 2007 das Grundstück ausfindig gemacht, hat sich die Rechte an dem Grundstück außerbücherlich gesichert und die Umwidmung eingeleitet. Sie hat die Entscheidung getroffen, in welcher Form die Teilung in einzelne Baugrundstücke erfolgen sollte, sie hat die Bebauung in groben Zügen hinsichtlich Größe, Lage und Art vorgeplant, das Projekt öffentlich durch Inserate beworben und schließlich als Bauwerber das Bauansuchen für die Gesamtanlage gestellt. Ein Gesamtkonzept für die ganze Siedlung ist auch deshalb erwiesen, weil die Bau letztlich alle Bauaufträge erhalten und acht ähnliche Häuser errichtet hat. Der Bau ist daher offensichtlich die Bindung der Käufer und die erfolgreiche Realisierung des Gesamtkonzepts lt. Vorplanung auch gelungen.

Die Interessenten haben - ausgehend von dem Bauansuchen für die Gesamtanlage - lediglich in die Bauplanung für das allein ihnen zugeordnete Grundstück eingegriffen. In diesem Rahmen haben die Käufer Planänderungen nach eigenen Vorstellungen vorgenommen und sind diese abgeänderten Pläne letztlich von der Baubehörde bewilligt worden und zur Ausführung gelangt.

Daher ist im Äußeren der betreffenden Gebäude (anhand des digitalen OÖ Raum- Informations-Systems DORIS) eine große Übereinstimmung der Nachbarhäuser erkennbar. Die Häuser bilden zwei Zeilen und sind insbesondere hinsichtlich Größe, Grundriss, Fluchtlinie und Dachform im Wesentlichen abgestimmt, wobei das Doppelhaus zwangsläufig etwas abweicht.

Da es somit erwiesenermaßen dem RB als Verantwortlichem sowohl der Verkäuferin als auch der Bau und somit als Organisator gelungen ist, die Käufer tatsächlich in seine **Vorplanung** einzubinden, ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.



Nach der Judikatur des VwGH kommt überdies dem **zeitlichen Moment** eine wesentliche Bedeutung zu.

Vor allem eine Auftragserteilung für das Haus noch vor dem Grundstückskauf spricht regelmäßig für die finale Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Errichtung des Gebäudes (allen in dieser Berufungsentscheidung wiedergegebenen VwGH-Erkenntnissen liegt ein solcher Sachverhalt zugrunde). Im gegenständlichen Fall haben die Käufer bereits im Juni 2007 ein konkretes Haus ausgesucht und sich durch ihre Unterschrift gegenüber der Bau gebunden. Deshalb waren die Käufer - auch wenn damals noch kein konkretes Grundstück zur Bebauung ausgesucht war - in dem hier allein maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückserwerbs vom 21. März 2008 über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußerer Seite nicht mehr frei. Jedenfalls war die Bauplanung derart weit gediehen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Erwerbswille nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf das mit dem bereits konkret ausgewählten Einfamilienhaus "T" (wenn auch mit individuellen Anpassungen) bebaute Grundstück gerichtet war. Nur wenig mehr als 2 Wochen später, am 15. Mai 2008, haben die Käufer schließlich den Bauauftrag endgültig erteilt.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass sich die Käufer mit Abschluss des Kaufvertrages in das von der Bau als Organisator erstellte Planungs- und Finanzierungskonzept haben einbinden lassen, sodass die Käufer das Grundstück in bebaute Zustand erhalten haben, sodass das Finanzamt zu Recht neben den Grundkosten auch die betragsmäßig unstrittig gebliebenen Errichtungskosten in die Gegenleistung des angefochtenen GrEST-Bescheides miteinbezogen hat.

Im Übrigen können den Behauptungen der Käufer die eindeutigen Inhalte der vorliegenden Urkunden entgegengehalten werden.

Der nachträgliche Bau einer Zisterne hat nicht in die GrEST-Bemessung Eingang gefunden. Auch wenn die Käufer nicht vertraglich an die Bau gebunden gewesen wären, so steht dies im Sinne der oben zitierten Judikatur der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges nicht entgegen. Die Erbringung von Eigenleistungen, die Betretungsbefugnis, die fehlende Schlüsselübergabe, der Förderantrag oder der Abschluss der Bauversicherung sind in diesem Zusammenhang nur von untergeordneter Bedeutung. Soweit die Käufer auf den Umstand hinweisen, dass das Grundstück eine Verdachtsfläche gewesen ist, kann dieses Argument der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, weil die Umwidmung bereits am 5. November 2007 erfolgt ist und somit im Zeitpunkt des Grundkaufes aus diesem Grund kein Zweifel an der Bebaubarkeit bzw. kein Risiko mehr bestanden hat.

Es ist somit sehr wohl ein Unterschied erkennbar, ob ein Käufer eines Baugrundes darauf in alleinigem Ermessen ein Haus plant, finanziert und errichtet, oder ob der Käufer - wie im Gegenstandsfall - von wirtschaftlich ein und demselben Anbieter ein Grundstück samt dem gerade dafür vorgeplanten Einfamilienhaus erwirbt.

Da die Höhe der festgesetzten GrESt unbestritten geblieben ist, war daher die Beschwerde insgesamt als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des VwGH zur Bauherrnproblematik erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 24. November 2014