

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 24.07.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28.04.2015, ErfNr, StNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Die Verkäuferin, =VK, war Eigentümerin der Liegenschaft EZ M, bestehend aus den Grundstücken 1-3 im Gesamtausmaß von 15.117 m<sup>2</sup>. Diese Grundstücke sollten parzelliert werden und sodann mit insgesamt 50 Wohneinheiten in Form von Einzel-, Doppel- oder Reihenhäusern ("Projekt Straße", =STR) bebaut werden (Bebauungsplan rechtskräftig seit 1.11.2010). Für jedes Grundstück hat die VK ein eigenes Bauansuchen gestellt, welches die Baubehörde auf Basis von Einreichplänen der Bauführerin, =GmbH, FN, Geschäftsführer Gf, wie folgt bewilligt hat:

Bauansuchen I, Bewilligung vom 30.3.2011

Bauansuchen II, Bewilligung vom 18.4.2012

Bauansuchen III, Bewilligung vom 6.12.2012

es folgte noch ein Bauabschnitt IV

Der gegenständliche Fall betrifft das Einzelhaus TOP xy aus dem Bauansuchen III, welches 2 Reihenhäuser, 6 Doppelwohnhäuser und 8 Wohnhäuser (26 Wohneinheiten) zum Gegenstand hatte.

Folgende Ereignisse - in chronologischer Reihenfolge - haben zur Verwirklichung des Bauvorhabens geführt.

- Mit Vermessungsurkunde des Vermessungsbüros A vom 23.4.2012 wurde aus der Grundstücksfläche 2 unter anderem das Grundstück 22 im Ausmaß von 528 m<sup>2</sup> herausgemessen.
- **Einreichpläne der GmbH vom 25.4.2012**, als Bauwerber und Grundeigentümer ist die VK, als Planverfasser die GmbH ausgewiesen.
- Mit **Kaufvertrag vom 14.6.2012** haben die Lebensgefährten Bf und LG das Grundstück 22 aus der EZ ez, im Ausmaß von 528 m<sup>2</sup> von der VK um einen Kaufpreis von 57.864 € gekauft.

Punkt X des Kaufvertrages lautet:

*Die Käufer erklären dem Schriftenverfasser über ausdrückliche Belehrung desselben, bis dato noch keinen Werkvertrag mit einem bauausführenden Unternehmen geschlossen zu haben. Die Käufer werden sich erst nach Abschluss gegenständlichen Kaufvertrages über ein entsprechendes Bauunternehmen hinsichtlich der Errichtung eines Eigenheimes Anbote einholen und sodann entsprechende Werkverträge zum Zwecke der individuellen Errichtung eines Eigenheimes abschließen.*

Der Schriftenverfasser, Rechtsanwalt RA, hat die Grunderwerbsteuer (=GrESt) für die beiden Erwerbsvorgänge von LG und Bf jeweils mit 3,5 % vom halben Kaufpreis, das sind 1.012,62 €, selbst berechnet.

- Mit Bescheid vom 7.8.2012 wurde der VK als Antragstellerin die Bauplatzbewilligung für das gesamte Bauvorhaben III rechtskräftig erteilt.
- Vorprüfung durch die Sachverständigen des Bezirksbauamtes am 11.9.2012
- Ansuchen um Baubewilligung der VK als Bauwerberin vom 10.10.2012 betreffend der Errichtung von 2 Reihenhäusern 6 Doppelwohnhäusern und 8 Wohnhäusern samt Baubeschreibung vom gleichen Tag gemäß dem Bauplan vom 25.4.2012
- Am 4.12.2012 hat die Bauverhandlung unter anderem betreffend das Grundstück 22 stattgefunden, Antragsteller bzw. Bauwerber war die VK, Gegenstand der Verhandlung war das im Plan der GmbH vom 25.4.2012 dargestellte Bauvorhaben.

Lt. Befund des Amtssachverständigen war auf dem gegenständlichen Areal die Errichtung von 8 Einzelhäusern, 6 Doppelhäusern und 2 Reihenhäusern geplant.

Lt. Gutachten des Amtssachverständigen darf vom bewilligten Bauvorhaben ohne Bewilligung der Baubehörde nicht abgewichen werden.

- In diesem Sinn wurde der VK mit Bescheid vom **6.12.2012** die **Baubewilligung** für die Errichtung von 2 Reihenhäusern, 6 Doppelwohnhäusern und 8 Wohnhäusern erteilt.
- Am **12.12.2012** haben die Käufer von Grundstück 22 mit der GmbH einen **Werkvertrag** - Stand 01/10 - über ein Haus T 120 m<sup>2</sup> lt. Plan vom 11.12.2012 um einen Fixpreis von 99.600 € abgeschlossen (=Top xy). Lt. Werkvertrag tritt die GmbH als Generalunternehmer auf und hatte sie auch folgende Leistungen zu erbringen: Einreichplanung samt einmaliger Planänderung, sämtliche Amtsgespräche, Bauaufsicht. Das errichtete Haus T unterscheidet sich von der Vorplanung lt. einer Ansicht in DORIS (Digitales OÖ Raum-Informations-System) lediglich geringfügig in der Größe und im Fehlen der Dachgaube.

- Am 16.5.2013 hat die GmbH die Fertigstellung des Rohbaues einschließlich der Dachdeckung in der KW 20/2013 bei der Gemeinde angezeigt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Selbstberechnung der GrESt für das Projekt STR, ABNr. AB1, hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (=GVG) festgestellt:

*Die Einsicht in jene Bauakten, bei denen lt. GmbH "nur Grund" verkauft wurde, ergab, dass in diesen Fällen andere Bauführer und Planverfasser aufscheinen. Für den Prüfer stellte sich die Frage, wenn die GmbH mit diesen Käufern nicht in Beziehung steht, woher wissen sie dann, dass hier "nur Grund" gekauft wurde? Die 11 Fälle, in denen nicht die GmbH als Bauführer aufscheint bzw. kein Werkvertrag abgeschlossen wurde, werden als gesonderter Prüfungsfall behandelt. Bei 8 dieser Fälle ist lt. Bauakte die GmbH Planverfasser. Die angeführten Bauführer sind möglicherweise als Sub-Firmen der GmbH involviert. ... Bei den überwiegenden Erwerben wurde zumindest der sogenannte Edelrohbau mit Werkvertrag von der GmbH erworben. Die weiteren Ausbaustufen waren offensichtlich individuell zu erwerben oder nicht. Die Werkverträge wurden zeitnah zu den Grundstückserwerben abgeschlossen (bzw. datiert). Somit ist der Erwerb lt. Werkvertrag in finaler Verknüpfung mit dem Grundstückserwerb zu sehen.*

Die weitere Prüfung wurde unter der ABNr. AB2 durchgeführt:

*Erhebungen bei der Gemeinde und im Internet haben ergeben, dass offensichtlich ein Bauherrnmodell vorliegt. Das Projekt STR wurde von der VK und GmbH in 4 Abschnitten abgewickelt. Dabei wurden ca. 50 Objekte projektiert. Bei ca. 40 Objekten wurde das Gebäude von der GmbH errichtet (Rohbau). ... Verschiedene Erwerber haben in Telefonaten erwähnt, dass andere, die nicht mit der GmbH bauen wollten, an diese 10.000 € bezahlen mussten, um das Grundstück erwerben zu können. Dies scheint nachvollziehbar, da bei den Erwerben A und B für Projektierungskosten in einer Nebenvereinbarung 8.480 € verrechnet wurden.*

Im Ergebnis war in zwei Fällen die GmbH zumindest der Planverfasser, in zwei weiteren Fällen hat die GmbH den Auftrag an ein verbundenes Unternehmen abgetreten, sodass die GrESt betreffend Planungskosten bzw. Baukosten gemäß § 201 BAO zu berichtigen war.

Lediglich in 6 Fällen wurden die Gebäude tatsächlich neu geplant und nicht von der GmbH errichtet, sodass es zu keiner GrESt Nacherhebung gekommen ist.

### **GrESt Bescheid vom 28.4.2015**

Aufgrund dieses Prüfungsergebnisses hat das GVG mit Bescheid vom 28.4.2015 gemäß § 201 BAO die GrESt für den Grundstückserwerb der Bf neu in Höhe von 2.755,62 € festgesetzt. Die Gegenleistung hat sich dabei jeweils aus dem halben Grundstücks- und Hauskaufpreis zusammengesetzt.

Die Grundstückserwerberin sei an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators (=GmbH) vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen. Es liege daher ein Kauf eines Grundstückes mit einem

herzustellenden Gebäude vor. Zwischen Abschluss des Kaufvertrages mit der VK und des Werkvertrages mit der GmbH bestehet ein enger sachlicher Zusammenhang.

### **Beschwerde vom 21.7.2015**

Dagegen richtet sich die gegenständliche (nach Fristverlängerung rechtzeitige) Beschwerde der Bf, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., vom 21.7.2015 mit der folgenden Begründung:

*Mein Lebensgefährte und ich haben das benannte Grundstück im Juni 2012 von der VK erworben. Diese Grundstücke waren auch in der Raika M ausgeschrieben. Zu diesem Zeitpunkt haben wir noch nicht festgelegt, mit welchem Unternehmen wir unser Haus errichten wollen. Bekannt war uns zu diesem Zeitpunkt lediglich, dass das Unternehmen GmbH auf diesen Grundstücken Häuser errichten wollte, wir jedoch jederzeit mit einem anderen Bauunternehmen unser Haus errichten können. Nach einigen Gesprächen mit Freunden und diversen Besichtigungen von Fertighäusern sind wir mit der GmbH ins Gespräch gekommen und haben festgestellt, dass wir - anders als wir dachten - großen Einfluss auf die Gestaltung unseres Eigenheimes nehmen konnten. Unser Haus hebt sich allein durch die Tatsache von den anderen GmbH Häusern ab, dass es als Einzelhaus geplant wurde. Die GmbH hatte in dieser Siedlung Doppelhäuser geplant und diese wurden - bis auf unseres - auch so errichtet. Da uns die GmbH bei der Gestaltung unseres Hauses genügend Freiraum ließ, haben wir uns für eine Zusammenarbeit mit ihr entschieden. Anders als unsere Nachbarn, die ebenfalls mit der GmbH ihren Vertrag unterschrieben haben, wollten wir jedoch lediglich den Rohbau mit der GmbH bauen, und uns um den weiteren Baufortschritt und alle weiteren Details selber kümmern. Die Vorgehensweise, den Rohbau in Bausch und Bogen zu vergeben, ist bei allen mir bekannten Personen, die bereits ein Haus errichtet haben, Gang und Gebe. Des Weiteren haben wir von Beginn an eine Rohbauversicherung abgeschlossen, da wir bereits mit Beginn der Errichtung Eigentümer unseres Hauses waren. Der Einreichplan wurde daher von der GmbH gezeichnet und von uns auch bezahlt. Auf Basis dieses Plans hätten wir mit anderen Unternehmen zusammenarbeiten können. Das Resultat der Verhandlungen mit der GmbH war, dass wir im Dezember 2012 einen Vertrag für die Errichtung eines Rohbaus inkl. Fenster unterschrieben haben. Sodann weist die Bf. auf den Kommentar Fellner, Rz. 90 zu § 5 GrEStG hin, wonach der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen sei, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne, das Baurisiko und das finanzielle Risiko zu tragen habe. Dazu nimmt die Bf. wie folgt Stellung:*

*Ad a) Wir möchten darauf hinweisen, dass auch andere Nachbarn der Siedlung - wie wir - Einfamilienhäuser errichtet haben, jedoch mit anderen Unternehmen. Diese Nachbarn gelten unstrittig als Bauherrn und diesen sehen wir uns gleichgestellt. Die Abwicklung für die Errichtung eines Einfamilienhauses bedarf wesentlich mehr als eines schlichten Rohbaus und den haben wir schlicht vergeben, weil ein Entgegenkommen der GmbH im Sinne einer Umplanung für unsere Parzelle stattgefunden hat. Lediglich der Rohbau und*

nicht das gesamte Bauprojekt ließen wir von der GmbH betreuen und das Risiko haben wir mit einer Rohbauversicherung von Beginn an abgesichert.

Ad b) Aus unserer Sicht haben wir von Beginn an das Baurisiko getragen. Wir haben bereits bei der Gestaltung im Vorfeld entschieden, dass - nicht wie von der GmbH vorgesehen - Zweifamilienhäuser dort errichtet werden sollten, sondern dass für uns ohnehin ausschließlich ein Einfamilienhaus in Frage kommt. Diese Änderung war Grundlage für die weiteren Verhandlungen. Wir haben sodann begonnen, das Projekt Hausbau zu organisieren und haben mit der GmbH einen Vertrag unterzeichnet.

Die Auswahl der einzelnen Produkte oblag dennoch uns, weshalb wir auch mit den Professionisten in Kontakt waren.

Ad c) Wir haben diesen Vertrag als Fixpreis unterschrieben, da wir zu diesem Zeitpunkt bereits alles ausgesucht hatten (ansonsten wäre das nicht möglich und auch nicht sinnvoll gewesen). De facto wurde uns aber mitgeteilt, dass Kostensteigerungen, sprich alles was wir geändert haben wollten, finanziell an uns hängen bliebe. Außerdem ist uns aus dem Bekanntenkreis bekannt, dass Fixpreis-Vereinbarungen mit allen Bauunternehmen getroffen werden können. Eine Nachbemessung der GrESt in Höhe des Rohbaus als Bemessungsgrundlage entbehrt daher jeglicher Grundlage, zumal die in Rz. 90 ff. zu § 5 GrEStG (Kommentar Fellner) angeführten Kriterien für die bauliche Gestaltung bei uns lagen, die Bauherreneigenschaft von meinem Lebensgefährten und mir erfüllt wurden und sicherlich nicht von der GmbH und auch das finanzielle Risiko zweifellos von uns getragen wurde. Wir sehen uns - wie bereits ausgeführt - den Einfamilienhäusern gleichgestellt. Diese wurden nicht von der GmbH errichtet und es wurde auch keine GrESt auf die Kosten der Errichtung vorgeschrieben. Darüber hinaus waren wir nicht mehr in das Gesamtkonzept von GmbH eingebunden, da unser Haus als einziges GmbH Haus als Einfamilienhaus errichtet wurde.

### **Beschwerdevorentscheidung vom 5.8.2015**

Das GVG hat die Beschwerde der Bf. mit Beschwerdevorentscheidung vom 5.8.2015 als unbegründet abgewiesen und nach rechtlichen Ausführungen seine Entscheidung im Wesentlichen wie folgt begründet:

Gegenstand der Verhandlungsschrift, aufgenommen vom Stadtamt M am 4.12.2012, ist der Antrag der VK auf Erteilung der Baubewilligung für das im Plan der GmbH dargestellte und beschriebene Bauvorhaben - 2 Reihenhäuser, 6 Doppelwohnhäuser, 8 Wohnhäuser - auf den Grundstücken Nr. 1-26 KG M. Beurteilungsgrundlagen sind unter anderem die Einreichpläne des Planverfassers GmbH vom 25.4.2012 und die Baubeschreibungen. Die Baubewilligung für das gegenständliche Bauvorhaben wurde mit Bescheid vom 6.12.2012 erteilt. Aufgrund der bereits erfolgten Vorplanung, wonach die Planung des Bauvorhabens - 2 Reihenhäuser, 6 Doppelwohnhäuser und 8 Wohnhäuser - bereits vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgte, ist davon auszugehen, dass im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Bf. keinen nackten Grund und Boden erwerben wollte, sondern ein bebautes Grundstück. Durch die Annahme des vorbereiteten einheitlichen Angebotes ist die Bauherreneigenschaft nicht

gegeben. Da der Grundstückserwerber von vornherein in ein bereits fertiges Konzept eingebunden war, sind die Errichtungskosten für das Haus laut Werkvertrag zu Recht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden.

### Vorlageantrag vom 31.8.2015

Daraufhin stellt die Bf. einen Antrag auf Entscheidung über ihre Beschwerde durch das BFG, weil die Voraussetzungen für die Einbeziehung der Baukosten in ihrem Fall nicht erfüllt worden seien.

*Die Voraussetzung, dass mit dem Grundstückskaufvertrag die Entscheidung über die Bebauung getroffen wurde und wir gegenüber dem Veräußerer nicht mehr frei waren, ist nicht erfüllt. Die GmbH hat den Einreichplan bereits am 25. April 2012 bei der Gemeinde M eingereicht. Die Gründe wurden aber über willhaben.at bzw. die Raika M zum Erwerb angeboten ohne die Verpflichtung das Haus mit der GmbH zu errichten. Wir haben unseren Grund mit Kaufvertrag vom 13. Juni 2012 erworben und wurden erst mit 15. November 2012 im Grundbuch eingetragen (lt. Grundbuchauszug). Zu diesem Zeitpunkt hatten wir noch nicht entschieden, mit wem wir bauen wollen. Erst nach detaillierten ökonomischen Überlegungen und Abklärung unserer Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung haben wir am 13. Dezember 2012 zugestimmt mit der GmbH zu bauen. Der Baubescheid ist am 6. Dezember 2012 an die GmbH ergangen. Die GmbH hatte ein Gesamtprojekt geplant (siehe auch beiliegender Lageplan). Daraus ist ersichtlich, dass 6 Doppelhäuser, 2 Dreifachhäuser und 8 Einzelhäuser geplant wurden. Unsere Parzelle Nr. 22 wurde von der GmbH als Einzelhaus geplant. Es ist auf dem Lageplan auch ersichtlich, dass auch 7 weitere Häuser als Einzelhäuser geplant wurden. Diese 7 (mehr oder weniger nahen) Nachbarn haben sich entschieden, ihr Eigenheim nicht mit der GmbH zu errichten. Dieser Weg stand auch uns offen. Wir hatten - ich nehme an, wie die anderen auch - die Möglichkeit, Projektierungskosten iHv. ca. 8.000 € zu bezahlen, um unser Haus von einer anderen Baufirma errichten lassen zu können (entweder mit dem Plan oder nach Errichtung eines neuen Plans). Es erschien uns ökonomisch sinnvoll zu sein, dieses Geld in unser Haus zu investieren, anstatt sich damit frei zu kaufen, zumal auch das Mitspracherecht bei der Gestaltung des Hauses sehr entgegenkommend war. Der Stil des Hauses ist durchaus gängig - auch bei anderen Fertighäusern (denn wir haben uns auch Musterhäuser angesehen). Wären wir darüber informiert worden, dass anstatt dieser ca. 8.000 € Projektierungskosten nun andere Verwaltungskosten (GrESt und Eintragungsgebühr) in beinahe derselben Höhe auf uns zukommen, wäre unter Umständen eine andere Entscheidung gefallen! Wir hätten also die Möglichkeit gehabt, aus dem Gesamtprojekt auszusteigen und mit demselben Plan bei einer anderen Baufirma unser Haus errichten lassen können. Unsere 7 Nachbarn mit den Einzelhäusern haben von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht (siehe Tabelle unten) und zahlen somit weder GrESt noch Eintragungsgebühr auf die Errichtungskosten ihres Hauses. Aus unserer Sicht ist das eine Ungleichbehandlung, denn auch diese Parzellen wurden im Gesamtprojekt als Einzelhäuser geplant. Lediglich die Entscheidung mit wem gebaut wird, wurde von uns - aus sicher verständlichen Gründen - anders getroffen. Weil wir*

*entschieden haben, dass uns der Stil des von der GmbH geplanten Hauses gefällt, und das Haus nach einigen Adaptierungsschritten für uns tatsächlich vorstellbar ist, und weil wir als ökonomisch handelnde Personen nicht einfach 8.000 € „in den Wind schießen“, sondern in unser Haus investieren wollten, andere hingegen teilweise im selben Stil gebaut haben (möglicherweise sogar mit demselben Plan), und 8.000 € aus uns nicht nachvollziehbaren Gründen für dasselbe Ergebnis bezahlt haben, müssen wir nun GrEST und Eintragungsgebühr auf die Errichtungskosten des Hauses entrichten und andere nicht?*

*TOP-29 Doppelhaus GmbH*

*TOP-54 Einzelhaus - Anderer Bauträger*

*TOP-30 Doppelhaus GmbH*

*TOP-31 Dreifachhaus GmbH*

*TOP-32 Dreifachhaus GmbH*

*TOP-33 Dreifachhaus GmbH*

*TOP-34 Dreifachhaus GmbH*

*TOP-35 Dreifachhaus GmbH*

*TOP-36 Dreifachhaus GmbH*

*TOP-37 Doppelhaus GmbH*

*TOP-38 Doppelhaus GmbH*

*TOP-47 Doppelhaus GmbH*

*TOP-48 Doppelhaus GmbH*

*TOP-49 Doppelhaus GmbH*

*TOP-50 Doppelhaus GmbH*

*TOP-51 Einzelhaus - Anderer Bauträger*

*TOP-52 Einzelhaus - Anderer Bauträger*

*TOP-53 Einzelhaus - Anderer Bauträger*

*TOP-43 Einzelhaus - Anderer Bauträger*

*TOP-44 Einzelhaus - Anderer Bauträger*

*TOP-45 Doppelhaus GmbH*

*TOP-46 Doppelhaus GmbH*

*TOP-39 Doppelhaus GmbH*

*TOP-40 Doppelhaus GmbH*

*TOP-41 Einzelhaus GmbH*

*TOP-42 Einzelhaus - Anderer Bauträger*

*Eine Nachbemessung der GrEST in Höhe des Rohbaus als Bemessungsgrundlage entbehrt daher jeglicher Grundlage, zumal die in Rz. 90 ff. zu § 5 GrESTG (Kommentar Fellner) angeführten Kriterien für die bauliche Gestaltung bei uns lagen, die Bauherreneigenschaft von meinem Lebensgefährten und mir erfüllt wurden und sicherlich nicht von der GmbH und auch das finanzielle Risiko zweifellos von uns getragen wurde. Wir sehen uns - wie bereits ausgeführt - den Einfamilienhäusern gleichgestellt. Diese wurden nicht von der GmbH errichtet und es wurde auch keine GrEST auf die Kosten der Errichtung vorgeschrieben. Darüber hinaus waren wir nicht mehr in das Gesamtkonzept*

*von der GmbH eingebunden, da unser Haus als einziges GmbH Haus als Einfamilienhaus errichtet wurde. Zudem haben wir genau festgelegt, welche baulichen Schritte wir selber machen, welche wir machen lassen und haben die Zusammenarbeit mit der GmbH auch zu einem früheren Zeitpunkt als die anderen Doppel- und Dreifachhäuser (nämlich nach Errichtung des Rohbaus) beendet.*

*Die in der Beschwerde vom 21. Juli dJ genannten Argumente, gelten für uns wie dort beschrieben. Wir möchten jedoch nochmals unterstreichen, dass wir mit den Professionisten in Kontakt waren, um abzusprechen, wie Details bautechnisch durchgeführt werden.*

Am 16.10.2015 hat das GVG die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Zur weiteren Klärung des Sachverhaltes hat das BFG betreffend das gegenständliche Einzelhaus TOP xy aus dem Projekt STR der Gemeinde M mit Ergänzungsvorhalt vom 17.4.2018 Fragen gestellt, welche Letztere wie folgt beantwortet hat:

- Frage 1: Von wann stammt der Bebauungsplan "Straße"?

*Der Bebauungsplan wurde mit 1.11.2010 rechtskräftig.*

- Frage 2: Wann wurden der Gemeinde "ungestempelte Vorpläne" der VK zur Prüfung vorgelegt?

*Zum gesamten Projekt fand am 11.9.2012 eine Vorprüfung durch die Sachverständigen des Bezirksbauamtes statt.*

- Frage 3: Bitte um Vorlage der Einreichpläne für Top xy vom 25.4.2012.

Die Pläne wurden vorgelegt, darin scheint als Bauwerber und Grundeigentümer die VK auf, Planverfasser ist die GmbH. Ein Bauführer ist noch nicht angegeben.

- Frage 4: Wer war der Antragsteller für die Bauplatzbewilligung bzw. an wen ist der Bescheid ergangen?

*Antragsteller sowie Adressat der Bauplatzbewilligung war die VK.*

- Frage 5: Wann hat die VK das Ansuchen um Baubewilligung für den Bauabschnitt III bei der Gemeinde eingereicht?

*Das Ansuchen um Baubewilligung wurde am 10.10.2012 gestellt.*

- Frage 6: Lt. Vorbringen der Beschwerdeführer hätten sie großen Einfluss auf die Gestaltung ihres Eigenheimes gehabt. Was war Gegenstand der Bauverhandlung am 4.12.2012 und des Baubewilligungsbescheides vom 6.12.2012, hat es Änderungen gegenüber den Einreichplänen vom 25.4.2012 gegeben?

*Gegenstand der Verhandlung vom 4.12.2012 war der Antrag der VK auf Erteilung der Baubewilligung für das im Plan vom 25.4.2012 dargestellte Projekt. Der Gemeinde wurden keine Austauschpläne zur Abänderung des ursprünglich bewilligten Projektes vorgelegt.*

- Frage 7: Lt. Gutachten des Amtssachverständigen durfte vom bewilligten Bauvorhaben gemäß den Einreichplänen der GmbH mit Datum 25.4.2012 ohne Bewilligung der Baubehörde nicht abgewichen werden. Der Werkvertrag der Beschwerdeführer verweist

auf einen Plan vom 11.12.2012. Welche zulässigen Änderungen im Vergleich zum eingereichten Projekt wurden bei Top xy vorgenommen?

*Der Gemeinde liegen keine Planunterlagen vom 11.12.2012 und auch keine Austauschpläne des ursprünglichen Projektes vor. Somit wurden keine Abweichungen des ursprünglich genehmigten Projektes baubehördlich genehmigt.*

- Frage 8: Wann und von wem wurde die Baufertigstellung für Top xy angezeigt, wurden darin Änderungen bekannt gegeben?

*Die Fertigstellung des Bauvorhabens wurde am 16.5.2013 durch die GmbH angezeigt. Darin wurden keine Änderungen bekanntgegeben.*

- Frage 9: Lt. Aktenlage wurden die Einzelhäuser Top 1-6 aus dem Bauabschnitt III nicht von der GmbH realisiert. Hat die Gemeinde in diesen Fällen neue Baubewilligungen erteilt?

*Top 42, Plan vom 7.10.2013, fremder Bauführer, Baubewilligung vom 9.1.2014*

*Top 44, Plan vom 24.2.2014, fremder Bauführer, Baubewilligung vom 24.4.2014*

*Top 43, 51, 52 und 54, Pläne aus 2013, ausführende Firma war die Bauführerin2, Baufreistellungen 2013*

Bei der Bauführerin2, FN, Geschäftsführung Gf, handelt es sich weiterhin um die GmbH, welche mit Gesellschafterbeschluss vom 21.6.2013 ihren Firmennamen geändert hat.

Das Ergebnis dieser Gemeindeanfrage hat das BFG der Bf. zur Kenntnis gebracht, die Bf. hat dazu nicht Stellung genommen.

## Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes, insbesondere des Bauaktes beim Stadtamt M, GZ, erwiesen.

## Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der GrEST.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

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 vorbehalteten Nutzungen.

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

## **Erwägungen**

Die vom GVG in seinem Bescheid vom 28.4.2015 vorgenommene GrESt Berechnung wird der Höhe nach nicht angefochten. Streitpunkt im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Frage, ob das GVG zu Recht neben dem Kaufpreis für das Grundstück auch die Herstellungskosten für das Einfamilienhaus in die Bemessungsgrundlage der GrESt einbezogen hat.

A)

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof (=VwGH) in seiner ständigen Rechtsprechung zu einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Sachverhalten klargestellt:

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 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 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 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 Zusammenhangs 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 Personenmehrheit auf der Veräußererseite - 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 Veräußererseite 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 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 Zusammenhangs 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).

Unter Beachtung dieses rechtlichen Hintergrundes gilt es zur entscheidungswesentlichen Frage des Leistungsgegenstandes zu bedenken:

Ein **Zusammenwirken auf der Veräußererseite** zwischen der VK und der GmbH bzw. das von der Judikatur geforderte abgestimmte Verhalten ist aufgrund des festgestellten Sachverhaltes hinsichtlich des Projektes STR zweifelsfrei anzunehmen. Es war überdies

das Geschäftsmodell der GmbH, fertige Planungen für ein konkretes Grundstück der VK anzubieten, welches bei einer Vielzahl von Projekten verwirklicht worden ist.

Die **Vorplanung** des Projektes STR durch die Veräußererseite ist unzweifelhaft erwiesen. Die Veräußererseite hat hinsichtlich ihrer Liegenschaft die Entscheidung getroffen, in welcher Form die Teilung in einzelne Baugrundstücke erfolgen sollte und die Parzellierung veranlasst. Weiters hat die Veräußererseite für das Projekt STR in groben Zügen auch die Bebauung hinsichtlich Größe, Lage und Art der Gebäude vorgeplant.

In der Folge hat die VK am 10.10.2012 das Bauansuchen III um Bewilligung der Errichtung von 2 Reihenhäusern 6 Doppelwohnhäusern und 8 Wohnhäusern - auf Basis der Einreichpläne der GmbH - gestellt. Aufgrund dieses Antrages hat die Gemeinde der VK als Bauwerberin die Baubewilligung für die Errichtung von 2 Reihenhäusern 6 Doppelwohnhäusern und 8 Wohnhäusern erteilt. Vom bewilligten Bauvorhaben durfte nicht abgewichen werden. Somit hat ein bis zur Baureife fertiges Projekt der Veräußererseite bestanden. Aufgrund dieser Vorplanung konnte die Veräußererseite ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbieten.

Das Bauvorhaben wurde von der Veräußererseite aber nicht nur geplant und vorangetrieben, sondern letztlich auch erfolgreich umgesetzt, indem die GmbH (bzw. deren Nachfolgefirma) den überwiegenden Teil aller Rohbauten im Wesentlichen entsprechend ihrer Vorplanung, wenn auch angepasst an individuelle Wünsche, hergestellt hat. Demgemäß ist es der Veräußererseite offenkundig tatsächlich gelungen, die Grundstücke nur an solche Kaufinteressenten zu verkaufen, die zur Errichtung des Gebäudes im Sinne der Vorplanung und unter den finanziellen Vorgaben der GmbH bereit waren.

Auch die Bf. hat sich in die Vorplanung der GmbH einbinden lassen, indem sie in zeitlicher Nähe zum Grundstückskauf mit Werkvertrag vom 12.12.2012 das im Vergleich zur Vorplanung nur unwesentlich abgeänderte Haus T durch die GmbH hat errichten lassen. Lt. Auskunft der Gemeinde hat es bei dem konkreten Bau keine wesentlichen Abweichungen von dem ursprünglich der VK als Bauwerberin baubehördlich genehmigten Projekt (insbesondere keine Austauschpläne) gegeben.

Die **Hinnahme** des von der Anbieterseite vorbereiteten Angebotes (bestimmtes Haus der GmbH auf dem dafür vorgesehenen Grundstück der VK) durch den Erwerber indiziert aber einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Grundstückserrichtung. Wenn die Bf. argumentiert, sie wäre nicht an die GmbH gebunden gewesen und Nachbarn hätten mit anderen Baufirmen gebaut, so ist ihr die oben zitierte Judikatur des BFH entgegenzuhalten, wonach es nicht darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Im übrigen trifft dieses Argument nach Auskunft der Gemeinde letztendlich nur in 2 Fällen tatsächlich zu (Top 42 und 44). Das Beschwerdevorbringen, wonach die Möglichkeit, das

Haus von einer anderen Baufirma errichten zu lassen, nur bei Zahlung von ca. 8.000 € Projektierungskosten bestanden hätte, unterstreicht zusätzlich die Bindung der Bf. an die Vorplanung. Über das "Wie" einer Bebauung war die Bf. im Zeitpunkt des Grundkaufes auch insofern nicht mehr frei, als die Bebauung der Siedlung mit 50 Wohneinheiten mit der Stadtgemeinde akkordiert gewesen ist (lt. Baubehörde seien vor den Bauansuchen der VK ungestempelte Vorpläne zur Prüfung vorgelegt worden) und ein Ausscheren aus der geplanten einheitlichen Bebauungsweise des Areals nicht ohne Aufwand möglich gewesen wäre.

Wenn aber die Veräußererseite 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 die Bf. dieses Angebot als einheitliches annimmt*" (siehe oben), dann ist ein Kauf mit herzstellendem Gebäude anzunehmen.

B)

Demgegenüber ist ein Grundstückserwerber nach der ständigen Judikatur des VwGH nur dann als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes 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.

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

An dieser Stelle soll daher nochmals betont werden, dass die Planung von der GmbH ausgegangen ist, bei der Gemeinde keine genehmigten Austauschpläne aufliegen, Bauwerber die VK war und die GmbH als Generalunternehmer aufgetreten ist und die (Roh-)Baufertigstellung angezeigt hat. Schon allein diese Sachverhaltselemente zeigen, dass der Bf. keine Bauherrneigenschaft zukommt.

Ad 1) Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden.

Die Bf. konnte auf die Gesamtplanung lt. Vorplanung der GmbH jedenfalls keinen Einfluss nehmen. Auch wenn im Zuge der tatsächlichen Bauausführung des eigenen Bauvorhabens geringe Anpassungen nach den individuellen Vorstellungen der Bf. vorgenommen wurden, ist es jedoch zu keiner gänzlichen Neuplanung gekommen. Das Haus T der Bf. unterscheidet sich von der Vorplanung der GmbH lediglich darin, dass die Dachgaube weggelassen wurde und das Haus geringfügig verkleinert wurde. Im Übrigen

entspricht die Ausrichtung von Top xy der Bf. dem Lageplan und fügt sich das Haus in das Gesamtbild der Siedlung ein. Eine etwaige Innenraumgestaltung durch die Bf. ist in diesem Zusammenhang nicht von Belang.

Diesbezüglich kann auf diverse Judikate des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen werden, in denen er weder Änderungen in der Raumaufteilung, noch eine Eigengestaltung der Innenräume für wesentlich erachtet hat (VwGH vom 26. März 1992, 90/16/0211, 0212; VwGH vom 24. März 1994, 93/16/0168). Auch das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse oder Änderungen der Fensteranzahl sind nicht als wesentlich zu betrachten (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0230, 0231). In einer Vergrößerung des Kellers oder einem Hinzufügen eines Wintergartens hat der VwGH ebenso wenig eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion erblickt (VwGH vom 16. November 1995, 93/16/0017). Nicht zuletzt ist der VwGH davon ausgegangen, dass eine Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl des Baustoffes der Annahme eines Zusammenhangs zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen steht (VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

Nicht zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff Bauherr im Baurecht nicht ident mit jenem im GrESt Recht ist. Daher ist die Abgabenbehörde nicht daran gebunden, wenn die Baubehörde den Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt.

Ad 2) Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist (vgl. VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0176).

Diesbezüglich ist im Werkvertrag festgehalten, dass die GmbH als Generalunternehmer auftritt. Im Gesamtbild der Sachverhaltsfeststellungen ist daher der allfällige Abschluss einer Rohbauversicherung nur von untergeordneter Bedeutung.

ad 3) Vor allem aber die im gegenständlichen Fall gegebene Fixpreisvereinbarung ist als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung anzusehen.

Da die für die Bauherreneigenschaft sprechenden Kriterien überdies KUMULATIV vorliegen müssen, ist es nicht von Belang, wenn einzelne Indizien weniger stark ausgeprägt sind. In einer Gesamtbetrachtung ist jedenfalls davon auszugehen, dass die Bf. nicht Bauherr hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstückes errichteten Eigenheimes war.

Zusammenfassend ergibt sich daher vor allem aufgrund der zeitlichen Nähe, der Vorplanung, der Baubewilligung an die VK als Bauwerberin und der tatsächlichen Realisierung des Gesamtplans der Veräußererseite, dass sich die Bf. mit Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück in das von der GmbH erstellte Planungs- und Finanzierungskonzept hat einbinden lassen, weshalb die Bf. das Grundstück in bebautem Zustand erhalten hat, sodass das Finanzamt zu Recht neben den Grundkosten auch die betragsmäßig unstrittig gebliebenen Errichtungskosten des Rohbaus in die Gegenleistung des angefochtenen GrESt-Bescheides mit einbezogen hat.

Die Beschwerde war daher 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 zu einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Sachverhalten erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. In Anbetracht der überdies klaren Sachlage kommt dieser Entscheidung somit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Linz, am 5. Juli 2018