

## 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 19.3.2010 zwischen den Verkäufern G und J und den Käufern B und Frau A (= Beschwerdeführerin, 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 m<sup>2</sup>), Gst2 (221 m<sup>2</sup>), Gst3 (234 m<sup>2</sup>), Gst4 (225 m<sup>2</sup>) und Gst5 (261 m<sup>2</sup>). Die beiden Käufer erwerben das neugebildete Gst5 (261 m<sup>2</sup>) zum Kaufpreis von gesamt € 58.464 in ihr je hälftiges Eigentum. 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 tragen die Käufer.

Die 3,5%ige Grunderwerbsteuer wurde durch den Vertragsverfasser zu ErfNr vom vereinbarten Kaufpreis selbst berechnet und in Höhe von gesamt € 2.046,24 abgeführt. Für das abgetrennte Gst5 wurde die neue EZ2 GB X gebildet; die Verbücherung des Eigentums der 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 m<sup>2</sup>, 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 mit Carport ...*", worin ein Antrag auf vorzeitigen Baubeginn gestellt wird; Schreiben der Fa. X-AG vom 11.8.2010 betr. "Bauvorhaben Y-GmbH (Komm. B und A), ... Gst5 , Top 4", 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 (undatiert) durch die Bf:

**"Ergänzungspunkte:**

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

Antwort: Wir wurden auf ein anderes Grundstück (in xx) von Herrn G im Internet unter ... (Zeitung) aufmerksam. Da uns das Grundstück allerdings zu teuer war, hat Herr G uns auf das jetzige Grundstück in X aufmerksam gemacht.

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

Zum heutigen Zeitpunkt haben wir keine Unterlagen mehr vorliegen, da wir diese nicht mehr benötigen.

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

Die Firma X-AG plante das Haus nach unseren Vorstellungen, den Auftrag erteilten wir der Firma Y-GmbH.

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

Wir erkundigten uns bei der Firma L-GmbH über Situierungs- und Bebauungsmöglichkeiten.

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

Werkvertrag des Hauses mit der Firma Y-GmbH, Werkvertrag der Bodenplatte mit der Firma xxx, Kaufvertrag der Heizung mit der Firma yyy

*- Wurde für die Errichtung ein Fixpreis vereinbart ?*

Nein

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

Für die Errichtung des X-AG-Hauses wurde von uns die Firma Y-GmbH beauftragt. Für die Arbeiten an der Bodenplatte haben wir die Firma xxx engagiert. Für die Heizung sowie Estrich- und Sanitär-Installationen wurde die Firma yyy von uns angestellt.

*- An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten ?*

Alle Rechnungen wurden direkt an uns (B und A) gestellt.

*- Wer hat um die Baubewilligung angesucht ?*

Wir (B und A)

- *Wem wurde sie erteilt ?*

Uns (B und A)

*Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht. ....*

Folgende Unterlagen wurden dem Finanzamt vorgelegt:

**1. "Kaufvertrag/Werkvertrag" vom 28.4.2010** mit der Fa. Y-GmbH, wonach die Käufer/Besteller (= Bf und B) den Auftrag zur Lieferung und Errichtung eines X-AG-Hauses nach den beigefügten Grundrisszeichnungen und im Sinne der Liefer- und Leistungsbeschreibung (01/09) erteilen, nämlich konkret ein X-AG-Haus (Doppelwohnhaushälfte) der Type1, verbaute Fläche 62 m<sup>2</sup>, Dachform Walmdach 22 Grad. Die Errichtung ist durch die Fa. X-AG als Subunternehmen vorzunehmen.

Der "Haus Preis schlüsselfertig gemäß Liefer-/Leistungsbeschreibung 1/09 ohne Spachteln, netzen, ohne Tapete, ohne Böden" beträgt brutto € 133.000; abzüglich Gutschriften (Trockenestrich - € 4.000, Innentüren - € 3.200, Heizung - € 7.000) und zuzüglich Aufpreise für Sonderausstattung (Schneelastverstärkung € 1.000, Außenwasseranschluss € 130, Planänderungspauschale € 500, Sicherheitsglas € 1.000, Deckenverstärkung € 500, zusammen € 3.130) beträgt der Gesamtkaufpreis brutto € 121.930.

Die Käufer verpflichten sich zu einer Anzahlung von € 4.000 binnen 8 Tagen ab Vertragsunterfertigung und zur Übergabe einer Bankgarantie bis 15.5.2010.

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 Y-GmbH das Recht des Rücktritts vom Vertrag. Die Montage aller geplanten Häuser eines Projektes muss nämlich zur gleichen Zeit erfolgen.*

...

c) *Der/die Käufer verpflichten sich, den Keller/Fundamentplatte bis spätestens 12 Wochen vor Lieferung ausschließlich nach den von der Fa. X-AG abzuberufenden Keller- bzw. Fundamentplatten-Deckenplan massgenau fertig zu stellen, damit dieser von der Fa. X-AG abgenommen werden kann.*

.....

#### *6. Baueinreichung*

*Die Fa. X-AG 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-AG .... 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. Y-GmbH sowie der Fa. X-AG 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 ...".*

**2.** Treuhandbestätigung betr. den Grundstückskauf vom 19.3.2010, Treuhandauftrag erteilt am 6.4.2010 an RA MagA;

**3.** Baubescheid der Gemeinde X vom 26.7.2010, ergangen an B und A;

**4.** Angebot v. 22.6.2010 und Rechnung v. 23.8.2010 der Fa. xxx betr. "Bodenplatte";

**5.** Schlussrechnung v. 17.3.2011 der Fa. yyy über "Lieferung und Montage Erdwärmeheizung" lt. Auftrag v. 16.4.2010.

Das Finanzamt hat daraufhin mit zwei Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 27.3.2013, StrNr, der Bf für ihren je hälftigen Liegenschaftserwerb (von den beiden Veräußerern) ausgehend von einer Gegenleistung von je € 48.273,50 (= Grundkaufpreis € 58.464 + Hauspreis € 121.930 + Projektentwicklungskosten Fa. L-GmbH € 10.800 (= geschätzt lt. Kaufanboten mit den weiteren Erwerbern) + Vermessungskosten € 1.900, zusammen € 193.094, davon je 1/4) die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von je € 1.689,57 (bzw. Nachforderung € 1.178,01) 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 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 habe sich so zugetragen, dass die Bf und B zwecks Errichtung eines Hauses nach längerer Grundstückssuche, hauptsächlich im Internet, und Anfragen bei Maklern, Banken etc. auf ein Grundstück in xx aufmerksam geworden seien. Nachdem lt. Mitteilung des Verkäufers G der Preis zu hoch gewesen sei, habe dieser sie auf ein günstigeres Grundstück in X verwiesen. Sie hätten mehrere Musterhausparks besucht, Häuser verschiedener Firmen besichtigt und sich dann aus Kostengründen für den Bau eines X-AG-Doppelwohnhauses gemeinsam mit dem Bekannten eines Arbeitskollegen entschieden. Von einer Verknüpfung zwischen Ankauf Baugrund und Erwerb Fertigteilhaus könne in keinem Fall gesprochen werden, da sie sich den Baugrund schon vorab organisiert hätten und bei Abschluss des Grundkaufvertrages am 19.3.2010 völlig frei gewesen seien, welches Gebäude sie auf dem Grundstück errichten würden. Zudem hätten sie selbst bezüglich weiterer Ausbaumaßnahmen bei diversen Firmen angefragt und zB für die Errichtung der Bodenplatte die Fa. xxx beauftragt. Für die Errichtung des Fertigteilhauses hätten sie sich für die Fa. Y-GmbH entschieden und den Werkvertrag am 28.4.2010 unterschrieben. Fixpreise seien generell nicht vereinbart worden. Bezüglich der Heizung habe man sich auf der Messe informiert, zwei Angebote eingeholt und sich schließlich für die Fa. yyy entschieden. Zum Nachweis wurden Rechnungen, Angebote und Prospekte der genannten Firmen beigelegt. Alle Rechnungen seien an die Bf und B gestellt worden. Sie hätten sich auch selbstständig um die Baubewilligung gekümmert, die ihnen 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 der Bauwerber B und A samt den Unterlagen (Einreichplan, Baumassenberechnung) durch die Fa. X-AG erstellt und am 5.7.2010 eingereicht; der Einreichplan ist von B unterfertigt und beinhaltet die Errichtung des Doppelwohnhauses auf den Grundstücken Gst5 sowie (2. Hälfte) auf Gst4. Der Baubescheid vom 26.7.2010 ist an die Bf und B ergangen. Am 2.8.2010 erfolgte an die Gemeinde die Baubeginnanzeige mit diesem Tag.

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

Daraus geht zunächst hervor, dass Herr M der Käufer des neugebildeten Grundstückes Gst4 und damit Erwerber der 2. Doppelwohnhaushälfte ist.

Laut Anfragebeantwortungen des M und eines weiteren Erwerbers (zum zweiten Doppelwohnhaus) wurde das gegenständliche "Bauprojekt X" seitens der Fa. L-GmbH mit Inseraten in (zumindest) einer Bezirkszeitung beworben und wurden dazu Bilder von vorhergehenden/bestehenden Projekten der Fa. L-GmbH gezeigt.

Mit sämtlichen weiteren Erwerbern (der insgesamt zwei Doppelhäuser) wurden im Zeitraum zwischen Dezember 2009 und April 2010 in identer Vorgangsweise im Wesentlichen gleichlautende Verträge (lediglich adaptiert jeweils hinsichtlich der Art des X-AG-Hauses und der Sonderwünsche) geschlossen, die dem Finanzamt von den weiteren Erwerbern vorgelegt wurden. Demnach wurden von allen Erwerbern zunächst im **Dezember 2009** (zB mit M) und **Feber 2010** Kaufanbote/Vorverträge mit der Fa. L-GmbH (= **"Rechtsverbindliches Kaufanbot"**) und – nach Abschluss jeweils der Kaufverträge über den (bloßen) Grundankauf je am 19. März 2010 - in der Folge im April 2010 die Werkverträge mit der Fa. Y-GmbH über Lieferung und Errichtung des Fertighauses abgeschlossen.

In sämtlichen "rechtsverbindlichen Kaufanboten" wurden ua. 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".*

Diese "Rechtsverbindlichen Kaufanbote" haben zB auszugsweise je folgenden - hinsichtlich der allgemeingültigen Bestimmungen übereinstimmenden und ansonsten (betr. zB Haustype, Preise für Sonderwünsche bzw. Abzüge für Eigenleistungen) adaptierten – Inhalt:

**"Grundstück:**

*Laut beigelegtem Plan. Es gelten die tatsächlichen m<sup>2</sup> lt. Vermessungsurkunde DI ...*

**Grundstück: Gst ...**

**$m^2$ : (ca.) ... m<sup>2</sup>**

**Kaufpreis Grund € ....**

**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.) € ....*

*X-AG Fertighaus:*

*Haustyp: ... (XY) ....*

*Endhaus, bebaute Fläche ... m<sup>2</sup>, Nettogrundrissfläche ... m<sup>2</sup>*

*Dachform: Walmdach, Dachneigung 22 Grad*

*Hauspreis schlüsselfertig gemäß Liefer-Leistungsbeschreibung der Firma X-AG ... (laut Beilage) .... € ...*

*- Gutschrift Heizung - € ...*

*- Gutschrift Trockenestrich - € ...*

*- Gutschrift Fliesen - € ...*

*(Zwischen)Summe € ...*

*Sonderausstattung:*

*Sicherheitsglas, Planabänderungspauschale, Deckenverstärkung,*

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

*Extras :*

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

*Kauf-Nebenkosten und sonstige Kosten:*

*- Vertragserrichtungskosten samt Treuhandschaft für Grundkauf ...*

*RA MagA ..... € 2.200*

*- Projektentwicklungskosten L-GmbH*

*pauschal € 9.000 zzgl. 20 % Mwst. fällig nach Rechtskraft Baubescheid und Beginn der Baumeisterarbeiten ..... € 10.800".*

*- Vermessungskosten ..... € 1.900*

*- Raumplanerisches Gutachten ..... ca. € 500*

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

*- Stromanschluss ..... ca. € 2.500*

*- Grundbucheintragungsgebühr 1 % ..... € ...*

*- Grunderwerbsteuer 3,5 % ..... € ...*

*Summe Kaufnebenkosten ..... € ...*

*Gesamtkaufpreis ..... € ....*

*.....*

*Diverses:*

*Abzüglich Wohnbauförderung vom Land .... - € ...*

*.....*

*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 Y-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 Y-GmbH ist ausschließlich die Firma Y-GmbH Vertragspartner des Kunden und es haftet auch die Firma Y-GmbH dem Kunden gegenüber.

....  
Die Firma Y-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 auf ein vom Treuhänder namhaft zu machendes Treuhandkonto anzuweisen.

....  
Fertighaus:

Anzahlung € 4.000 binnen 8 Tagen nach Kaufvertragsunterfertigung mit Y-GmbH.

Die Bezahlung des Fertighauses erfolgt in zwei Teilabschnitten. 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 X-AG-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 ....".

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" C/D, A/B, S und M im Dezember 2009 bzw. Februar 2010 rechtsverbindliche Kaufanbote/Vorverträge mit der Fa. L-GmbH geschlossen.

Da nicht im Akt erliegend wird hinsichtlich der Anbotsteller A/B um **Vorlage einer Kopie des diesbezüglichen Kaufanbotes** ersucht.

2.) In diesen Anboten werden sämtliche Kosten (für Grundstück Gst, X-AG 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. Y-GmbH einen Kaufvertrag abzuschließen. Zum Grundkauf wird als Treuhänder RA MagA angeführt.

In Anbetracht dessen, dass die Fa. L-GmbH bei Stellung der Anbote offenkundig bereits ein geeignetes Grundstück (Gst), den Vertragserrichter und Treuhänder sowie eine bauausführende Firma (Y-GmbH) "an der Hand hatte", geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Fa. L-GmbH 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 (X-AG) fertig geplant ?
- c) Wurde dieses Projekt, ab wann und in welcher Form zB in Zeitungsinsseraten 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 X-AG-Häusern vorgegeben ?
- f) Hätte demgegenüber auf Wunsch der Interessenten eine gänzlich andere Bebauung, etwa mit Fertigteilhäusern anderer Firmen stattfinden können ?
- g) Wurden die vorgegebenen X-AG-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, Februar 2010) mit der Fa. L-GmbH 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. Y-GmbH abgeschlossenen Kaufverträgen überein: Kann davon ausgegangen werden, dass es sich um einen Fixpreis gehandelt hat ?
- k) Handelte es sich bei der Fa. Y-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 LL, wurde in dem am 12.6.2014 eingelangten Schreiben folgende Stellungnahme abgegeben:

*"Zu a) Laut meinem Kenntnisstand wollten damals die Herrschaften A/B vom Verkäufer ein Grundstück in xx 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 A/B nur einen Teil des Grundstückes gekauft haben. Ab wann es beworben wurde, weiß ich nicht mehr.*

*Zu d) Zuerst trat Herr A an den Grundverkäufer heran. Jedenfalls trat Herr A 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. Y-GmbH als Verkäufer des Fertigteilhauses genannt und wurde sodann auch dieser Kontakt hergestellt.*

*Zu e) Eine Bebauung mit X-AG-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 Y-GmbH vorgenommen. Viele Arbeiten wurden von den Kunden direkt vergeben. Ich hatte da keinen Einfluss darauf. A/B hatten auch einen eigenen Kellerbauer beauftragt und nicht über Y-GmbH die Keller errichtet.*

*Zu h) Umplanungen waren nach Abschluss des Kauf/Werkvertrages mit Y-GmbH.*

*Zu i) Das Bauansuchen samt Plänen wurde von der Firma X-AG erstellt und wurde dieses von den Herrschaften A/B 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. xxx 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 X-AG).*

*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 Y-GmbH nichts zu tun. Diese hatte lediglich das Fertigteilhaus von X-AG herzustellen. ....".*

Festgehalten wird, dass auf das Ersuchen, den mit der Bf abgeschlossenen Vorvertrag beizubringen, nicht eingegangen wurde.

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

a) Das Finanzamt GVG hat am 12.8.2014 wie folgt Stellung genommen:

*"Zum Antwortschreiben des Herrn LL 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 Y-GmbH 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 X-AG Reihenhäusern um Käufer wirbt und zu diesem Zweck natürlich versucht – bedingt durch die knappe Grundstückssituation in Z – 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."*

b) Von Seiten der Bf wird in der Stellungnahme vom 16.7.2014 – neben teilweiser Wiederholung des bisherigen Vorbringens – noch ausgeführt:

*"Wir erkundigten uns bei der Firma L-GmbH nur über Situierungs- und Bebauungsmöglichkeiten. Mit Herrn L haben wir keinen verbindlichen Kaufvertrag abgeschlossen. Herr L stand uns lediglich in beratender Tätigkeit zur Seite. Die Auswahl der Firmen stand uns frei. ...*

*Alle Pläne, die wir zur Errichtung des Hauses benötigten, und auch den Einreichplan bekamen wir von der Firma X-AG, um die Baubewilligung haben wir selbst angesucht. ...".*

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 der Erwerberin (Bf) 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 vorbehalteten Nutzungen.

Nach der langjährigen und einhelligen 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, Zl. 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 sonderter "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, dh. auch betr. die weiteren Erwerber im "Gesamtprojekt X" vorhandenen Unterlagen, Vertragswerke etc. (siehe eingangs) und der durchgeführten Erhebungen davon ausgegangen werden, dass von der Fa. L-GmbH bzw. deren Geschäftsführer LL 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 Angaben zweier Erwerber (lt. Beantwortung von Ergänzungsersuchen des FA) das "Bauprojekt X" in (zumindest) einem Printmedium vorgestellt und zum Kauf beworben wurde, was auch von LL bestätigt wird. Aufgrunddessen kann nach Ansicht des BFG dem Vorbringen der Bf wie auch den Angaben des LL in seiner Vorhaltsbeantwortung nicht dahin gefolgt werden, dass dieser lediglich eine "Beratungstätigkeit" geleistet habe, wenn er gleichzeitig zugesteht, ein Basishaus aus dem Katalog (der Fa. X-AG) 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 LL aus Eigenem von dem zur Bebauung verfügbaren Grundstück Kenntnis erlangte oder diesbezüglich etwa die Bf 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.

Fest steht jedenfalls, dass in weiterer Folge im Zeitraum Dezember 2009 bis Februar 2010 die potentiellen Erwerber für das beworbene Projekt gefunden und mit diesen

"rechtsverbindliche Kaufanbote" jeweils über den Erwerb eines abgetrennten Grundstücksanteiles aus Gst GB X samt einem darauf zu errichtenden X-AG-Fertigteilhaus abgeschlossen wurden. 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 den weiteren Erwerbern auch "Projektentwicklungskosten" der Fa. L-GmbH enthalten, die jeweils mit brutto € 10.800 ausgewiesen sind, was – aufgrund dieses nicht unerheblichen Betrages - 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 LL laut dessen eigenen Angaben vermittelte Bauunternehmen Fa. Y-GmbH 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.

Wenn auch im Gegenstandsfall trotz Ersuchens kein Vorvertrag bzw. "Rechtsverbindliches Kaufanbot" mit der Fa. L-GmbH vorgelegt, sondern vielmehr von der Bf behauptet wurde, sie sei von LL lediglich beraten worden und habe mit diesem "keinen verbindlichen Kaufvertrag abgeschlossen", so ist dennoch für das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung auszuschließen, dass hier abweichend von der sonstigen gesamten Abwicklung des Projektes bzw. der durchgehenden Vorgangsweise seitens der Fa. L-GmbH kein solcher verbindlicher Vorvertrag abgeschlossen worden sein sollte.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde - abgesehen von offenkundigen Tatsachen nach Abs. 1 dieser Bestimmung - unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens, ohne an formale Regeln gebunden zu sein, nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der hierin postulierte Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet nach ständiger Rechtsprechung, dass es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder **zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt** (vgl. zB VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011).

Das BFG gelangt im Rahmen der freien Beweiswürdigung unter Berücksichtigung aller vorliegenden Umstände in Zusammenhang mit dem gesamten "Projekt X", nämlich der von allen übrigen Erwerbern im Projekt vorgelegten Unterlagen, insbesondere auch des jeweils beigebrachten "Rechtsverbindlichen Kaufanbotes", und der daraus eindeutig hervorkommenden und völlig gleichgelagerten Abwicklung seitens der Fa. L-GmbH zu der nahezu zweifelsfreien Überzeugung, dass auch im Gegenstandsfall – wie mit allen übrigen Erwerbern – zunächst ein "Rechtsverbindliches Kaufanbot" im Wesentlichen mit dem eingangs dargestellten Inhalt abgeschlossen worden war. Die gegenteilige Behauptung der Bf erscheint dagegen schwer nachvollziehbar und ist vielmehr als bloße Schutzbehauptung zu qualifizieren.

Es kann daher auch im gegenständlichen Beschwerdefall davon ausgegangen werden, dass in einem jedenfalls noch vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages am 19.3.2010 von der Bf und B mit der Fa. L-GmbH geschlossenen "rechtsverbindlichen Kaufanbot" neben der betr. Grundstücksfläche (aus Gst) bereits auch der Erwerb eines schlüsselfertigen Fertighauses der Fa. X-AG im Typ (Doppelwohnhaushälfte) Type1, festgelegt wurde sowie im Detail beabsichtigte Eigenleistungen (zB Gutschrift für Heizung, Innentüren, Estrich) und sämtliche, weitgehend den Innenausbau des Hauses betreffende Sonderausstattungen (zB Sicherheitsglas, Deckenverstärkung, Außenwasseranschluss) ausgearbeitet worden waren, wozu abschließend eine Aufstellung aller zu erwartenden, anfallenden Kosten (betr. Grundstück, Wohnhaus, Vertragserrichtung, Treuhandschaft, Vermessung, Erschließung und aller Abgaben und Gebühren) erfolgte. Wie aus dem Inhalt aller vorliegenden verbindlichen Kaufanbote abzuleiten, wurde dann mit gegenständlichem Kauf- und Werkvertrag vom 28.4.2010, wie im vormaligen rechtsverbindlichen Kaufanbot bereits vereinbart und vorgegeben, die Fa. Y-GmbH mit der Lieferung und Errichtung dieses Fertighauses samt allen, im Kaufanbot im Einzelnen vereinbarten Sonderausstattungen beauftragt.

Daneben wurden betr. die Errichtung der Bodenplatte sowie der Heizung und Installationen laut vorgelegten Anboten, Prospekten und Rechnungen zwei weitere Firmen von der Bf beauftragt und gewisse Arbeiten (im Wesentlichen im Innenausbau) in Eigenregie ausgeführt.

Nach dem Dafürhalten des BFG ist daher laut Obigem davon auszugehen, dass die Planung des gesamten schlüsselfertigen Wohnhauses inklusive einem Teil des Innenausbaus (siehe Sonderausstattung) bereits vor Unterfertigung des Grundstückskaufvertrages (März 2010) längst abgeschlossen war. Dies ergibt sich allein aus dem zeitlich-chronologischen Ablauf des Geschehens. Folgt man nämlich den Angaben der Bf in Übereinstimmung mit der Aussage des LL, wonach die Bf (zusammen mit B) als erste Person sozusagen das Grundstück in X "aufgetan" hatte und anschließend zwecks "Beratung" an LL herangetreten war, wozu in der Folge das – wohl von LL zwecks bestmöglicher Bebauung entworfene - "Projekt" in der Zeitung beworben und dann laufend die weiteren Erwerber im Zeitraum Dezember 2009 bis letztlich Februar 2010 gefunden und mit diesen rechtsverbindliche Kaufanbote/Vorverträge

abgeschlossen worden waren, dann lässt dies im Ergebnis nur den einen Schluss zu, dass die Bf und B als auftretende Erstinteressenten wohl spätestens im Dezember 2009 ebenso ein "rechtsverbindliches Kaufanbot" abgeschlossen hatten. Zu dieser Zeit ist der Bf allerdings noch nicht die Stellung einer Liegenschaftseigentümerin, sondern lediglich die einer bloßen "Interessentin" zugekommen, deren Planungswünsche oder bauliche Einflussnahme, solange sie eben noch keinen Übereignungsanspruch erworben hat, nach der hg. Judikatur bloß als unverbindliche Anregungen zu qualifizieren sind und ihr als Interessentin noch nicht die Stellung einer Bauherrin verschafft (vgl. zB VwGH 27.1.1999, 96/16/0142).

Eine etwaig (erst) zwischen (Grundstücks)Kaufvertrag und Abschluss des Werkvertrages, sohin nach Erwerb des Übereignungsanspruches, vorgenommene "planliche" Abweichung in Form der Errichtung der Bodenplatte sowie von Heizung und Installationen in Eigenregie würde daran nichts ändern, 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.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen, der Bf sei die Auswahl der Firmen völlig freigestanden und habe sie sich von sich aus zwecks Errichtung des Fertighauses für die Fa. Y-GmbH entschieden, steht zudem fest, dass alle Erwerber im "rechtsverbindlichen Kaufanbot" zur Beauftragung bzw. zum Abschluss eines gesonderten Kauf- und Werkvertrages mit der Fa. Y-GmbH verpflichtet wurden, welche Baufirma lt. Angaben des LL von ihm vermittelt worden war. Von einer freien Auswahl des Bauträgers, der tatsächlich zwingend vorgegeben war, kann daher auf Seiten der Bf keine Rede sein.

Im Gegenstandsfall war daher zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages am 19.3.2010 die Planung der gesamten Wohnanlage mit vier Doppel-Fertigwohnhaushälften offenkundig über Initiative der Fa. L-GmbH bzw. dessen GF LL - 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. Die Bf hat

nach vorliegendem Sachverhalt in ihrer Stellung bereits als Eigentümerin 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 der Bf, es sei ihr *bei Erwerb des Grundstückes* vollkommen freigestanden, welches Gebäude sie auf dem Grund errichten werde ("... *bei Abschluss des Grundkaufvertrages völlig frei waren, welches Gebäude wir auf dem gegenständlichen Grundstück errichten wollten*"), stellt sich in Anbetracht obiger Umstände die Sachlage also in keiner Weise so dar, dass sie bloß ein (nacktes) Grundstück kaufte und es ihr völlig freistand, ob, wann und wie sie das Grundstück bebaut oder nicht, sondern vielmehr so, dass sie tatsächlich ein offeriertes Grundstück mit herzustellendem Gebäude laut fertiggestellter Planung samt allen diesbezüglich geleisteten Vorarbeiten der Fa. L-GmbH 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 der Erwerber der zweiten Haushälfte (auf Gst4) mit M spätestens mit dessen Abschluss des verbindlichen Vorvertrages am 22.12.2009 gefunden war. Allein aus diesem Grund ist auszuschließen, dass die Bf überhaupt als Interessentin bzw. potentielle Erwerberin für das (nackte) Grundstück zugelassen worden wäre und es ihr völlig frei gestanden hätte, ob und wie sie ihr Grundstück bebaue. Es bestand vielmehr im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (März 2010) 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 die Bf auf die Projektierung des Bauvorhabens keinen Einfluss in ihrer Eigenschaft bereits als Eigentümerin des Grundstückes genommen, sondern vielmehr ein zum Zeitpunkt des Erwerbes (des Grundstückes) fertiges Projekt übernommen hat und darin eingebunden wurde. Die oben genannten Voraussetzungen zwecks Erlangung der Bauherreneigenschaft müssen *kumulativ* vorliegen und ist der Bf zumindest die bauliche Einflussnahme als Eigentümerin abzusprechen, sodass zB die Beurteilung der Frage, ob die 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 wurde – entgegen dem Beschwerdevorbringen - im Werkvertrag unter Punkt 1. für das Fertighaus samt Sonderausstattung ausdrücklich ein *Fixpreis* vereinbart, welcher laut VwGH-Judikatur ein wesentliches Indiz darstellt, 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 der Bf die Bauherreneigenschaft abzusprechen war, ist die Einbeziehung der Gebäudeerrichtungskosten - deren Höhe im Übrigen gänzlich unbestritten geblieben ist - in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gerechtfertigt.

Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass die von der 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 von Ergänzungssuchen 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 der 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 € 2.356,02 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 1. Juni 2016