

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10.12.2014, x betreffend Grunderwerbsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren und betreffend Wiederaufnahme zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die I GmbH ist aufgrund des Kaufvertrages vom 3. März 2010 Eigentümerin der Grundstücke ff. Gemäß der Vermessungsurkunde vom 15.2.2010 ergeben sich neu vermessene Grundstücke im Gesamtausmaß von 16.122 m².

Mit Kaufvertrag vom 8. März 2010 verkaufte die I GmbH das aufgrund der Vermessungsurkunde vom 15.2.2010 neu vermessene Grundstück Nr. 1 mit einer Fläche von 1597 m² sowie den dazugehörigen Weganteilen an die Bf. (Beschwerdeführerin, Bf.). Der Pauschalkaufpreis wurde mit EUR 80.000 vereinbart.

Mit Bescheid vom 26. Mai 2010 wurde der Bf. für diesen Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 2.800 vorgeschrieben. Anschließend erfolgte in Entsprechung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 6.11.2012 zunächst folgende Fragenbeantwortung durch die Bf:

"Ergänzungspunkte:

Frage: 1) Wie sind Sie auf das gegenständliche Objekt aufmerksam gemacht worden ?

Antwort: durch das Internet

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

Nein

3) Wurde Ihnen das Grundstück mit zu errichtendem Wohnhaus als Gesamtpaket angeboten?

Nein

4) Mit wem wurden die Verhandlungen bezüglich der Höhe des Grundstückspreises und der Höhe der Errichtungskosten des Wohnhauses geführt?

Grundstückspreis mit der Veräußerin, über das Wohnhaus mit mehreren Anbietern

5) Wurde ein Vorvertrag oder eine sonstige Vereinbarung bezüglich des Grundstückserwerbes abgeschlossen? Um Vorlage wird ersucht.

Nein

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

Die Bebauung wurde von der Gemeinde genau vorgegeben.

7) Wer hat um Baubewilligung angesucht?

GmbH

8) Wem wurde sie erteilt? Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht.

Antwort: Beilage

9) Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen? Um Vorlage aller bezüglichen Verträge (Kauf-, Bau-, Werk- und sonstige Verträge bzw. Anbote und Auftragsbestätigungen) wird ersucht.

Es wurden mehrere Angebote eingeholt und an den Bestbieter vergeben, Anbot anbei

10) Wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart?

Auftrag wurde laut Anbot erteilt, Ausstattungsänderungen waren von meiner Seite möglich.

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

Bauwerk wurde von mir an Generalunternehmer vergeben

12) An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

an Generalunternehmer

13) Wurde bereits eine Endabrechnung für die Errichtung des Gebäudes durchgeführt?

Um Vorlage wird ersucht.

Schlussrechnung laut Beilage

14) Sollte noch keine Endabrechnung vorliegen, wird um Vorlage der einzelnen Teilrechnungen ersucht. Siehe 13"

Mit Bescheid vom 19.4.2010 wurde das Ansuchen des Bauunternehmens GmbH vom 23.3.2010 um Erteilung der Baubewilligung für eine Wohnanlage mit 59 Wohneinheiten und 73 PKW-Abstellplätzen auf dem Grundstück EZ bewilligt. Als Bauwerber trat vor der Gemeinde Dorf die L Immobilien GmbH auf. Das Bauunternehmen GmbH trat als Bauführer auf.

Am 6.1.2010 legte das Bauunternehmen L an Käufer ein Anbot über die Errichtung eines 8 Familienwohnhauses P inklusive Außenanlage und Anschlüsse zu einem Kaufpreis von EUR 500.000 exkl. MwSt.

Am 7.9.2010 wurde von der Baufirma die 1. Teilrechnung über EUR 30.000 betreffend dieses Bauvorhaben gelegt. Die Schlussrechnung über EUR 548.422,80 wurde am 14.10.2011 erstellt. Am 28.9.2011 bescheinigte das Bauunternehmen die bewilligungsgemäße und den Bauvorschriften entsprechende Bauausführung dieses Bauvorhabens.

Am 6.3.2010 erstellte DI ZT ZT GmbH an das Bauunternehmen L einen Befund sowie ein geotechnisches Gutachten über das Bauvorhaben Wohnanlage Dorf betreffend die Bebaubarkeit und die Verbringung der Niederschlagswässer auf den Grundstücken KG. .

Durch die ab 14.9.2012 durchgeführte Außenprüfung des Finanzamtes bei der Firma L Immobilien GmbH kamen Tatsachen neu hervor, deren Kenntnis zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten.

Mit Bescheid vom 10. Dezember 2014 wurde daher die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit.b BAO verfügt und mit Bescheid im wieder aufgenommenen Verfahren die Grunderwerbsteuer unter Einbeziehung der Hauserrichtungskosten mit EUR 21.994,80 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass der Grundstückserwerber an den Erwerb des Wohnhauses, welches vom Organisator (Bauunternehmen L GmbH) geplant und von der Baubehörde bereits bewilligt war, gebunden gewesen sei. Im Zeitpunkt des Grundstückskaufes sei festgestanden, dass kein unbebautes, sondern ein Grundstück mit zu errichtendem Gebäude Gegenstand des Erwerbsvorganges gewesen sei.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde vorgebracht, dass für die Beschwerdeführerin zu keiner Zeit die Verpflichtung bestanden hätte, das Bauwerk von der Firma L errichten zu lassen. Es sei auch versucht worden, zwischen Grundstückskauf und Baubeginn einen günstigeren Anbieter zu finden. Wegen des besseren Preises sei die Wahl auf diese Firma gefallen.

Am 23.1.2015 erfolgte von der Beschwerdeführerin eine "Offenlegung des Sachverhaltes zur Vorschreibung der Grunderwerbsteuer". Eine vertragliche bzw. zivilrechtliche Bindung zur Errichtung eines Gebäudes durch das Bauunternehmen L habe für die Bf. im Zeitpunkt des Grundstückkaufes nicht bestanden. Die Auftragsvergabe sei nicht zu Fixpreisen erfolgt und habe für die Bf. sehr wohl die rechtliche Möglichkeit bestanden, wesentliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung bzw. Planung zu nehmen. Die Bauherreneigenschaft wäre bei der Bf. gelegen, weshalb eine zusätzliche Grunderwerbsteuer als nicht gesetzeskonform abgelehnt werde. In Anbetracht einer verschärften, teilweise auch sehr pauschalen und undifferenzierten Vorgangsweise der Finanzbehörden sowie infolge der offensichtlich vollkommen unzureichenden gesetzlichen Rechtsgrundlage in einer sehr komplexen steuerlichen Rechtsmaterie sah sich die Bf. gezwungen, dieses Rechtsgeschäft beim Finanzamt offenzulegen. Bezogen auf das

zuerst eingereichte Projekt seien nur 7 Wohneinheiten entstanden. Eine Bestätigung des Bauunternehmens L, dass für die Bf. zu keiner Zeit eine Bauverpflichtung bestanden habe, wurde beigelegt.

Im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 18.2.2011 (Verkäufer Käufer GmbH) wurde festgestellt, dass sich auf der Liegenschaft EZ xx mit dem neu vermessenen Grundstück ein Haus mit sieben gesonderten Wohneinheiten samt jeweils einem einer Wohnung zugewiesenen Carport befindet. Mit diesem Vertrag wurden von der Beschwerdeführerin drei Wohnungen veräußert. Die restlichen vier Wohnungen wurden in Folge ebenso veräußert.

Mit Vorhalt vom 24.4.2015 wurde die Bf. aufgefordert, bekannt zu geben, welche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung möglich war. In Beantwortung dieses Schreibens teilte die Bf. mit, dass die Firma L als Auftragnehmer gegenüber der Bf. als Bauherr weisungsgebunden gewesen sei und dass das Anbot der Baufirma mündlich angenommen worden sei. Die Firma L sei Bestbieter gewesen, weshalb auch nicht nachverhandelt worden wäre. Einen Rabatt auf das Angebot habe es nicht gegeben.

Weitere Ermittlungen des Finanzamtes vom 20.4.2015 ergaben, dass der Auftrag zur Vermessung der gegenständlichen Grundstücke von der Fa. L mündlich erteilt wurde. Die Frage an den Ziviltechniker, ob für jede Parzelle ein bestimmter Haustyp vorgesehen gewesen sei, blieb unbeantwortet. Der Bebauungsplan der Wohnanlage Dorf sei von Architekt DI m erstellt worden. Dieser Architekt sei von der Gemeinde beauftragt worden. Losgelöst und unabhängig vom erfolgten Grundkauf sei die Bauleistung angeboten worden.

Mit ausführlich begründeter Beschwerdevorentscheidung vom 5.2.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Der Firma L GmbH sei nach Anbotlegung im September 2010 der Auftrag zur Errichtung des Familienwohnhauses samt Außenanlagen erteilt worden. Der Gesamtkaufpreis für das Wohnhaus decke sich mit dem ausgehandelten Fixpreis im Angebot vom 6.1.2010.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde darauf verwiesen, dass sämtliche in der Beschwerdevorentscheidung angeführten Punkte zur Definition "Bauherr" auf die Bf. zutreffen würde. Eine Vergabe des Bauauftrages zu einem Fixpreis könne nach Ansicht des Bf. nicht schädlich sein.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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* wieder aufgenommen werden, wenn nach Abs. 1 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, die Grunderwerbsteuer nunmehr ausgehend von den Grund- und Baukosten festzusetzen, ist daher grundlegend zu klären, ob anlässlich neu hervorgekommener Sachverhaltsmomente neben dem Grundstück auch das darauf zu errichtende Gebäude als Vertragsgegenstand anzusehen oder aber diesbezüglich dem Erwerber die Bauherreneigenschaft zugekommen ist.

Anzuwenden ist das zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges in Geltung stehende Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBI. 1987/309 idF des BGBI. I 2009/52.

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

Die Steuer ist gemäß § 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 Erkenntnis vom 24.5.1971, ZI. 1271/69, hat der VwGH in ständiger und umfangreicher Rechtsprechung dargetan, dass für die abgabenrechtliche Beurteilung der Zustand des Grundstückes maßgebend ist, in dem dieses erworben werden soll, dh in welchem das Grundstück **zum Gegenstand des Erwerbsvorganges** gemacht worden ist; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen.

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 gesonderter "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.

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.

Dem Vorbringen, dass sich die Verwaltungspraxis der Finanzverwaltungsbehörden in der vergangenen Zeit zunehmend verschärft habe, wird entgegen gehalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, unter welchen Voraussetzungen ein Liegenschaftserwerber als Bauherr anzusehen ist (zB 19.5.1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108). Liegen diese Voraussetzungen nicht kumulativ von allem Anfang der ersten Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vor, ist diesen die Bauherreneigenschaft abzusprechen (VwGH 29.1.1996, 95/16/0121). Dem Vorbringen einer pauschalen und undifferenzierten Vorgangsweise der Finanzbehörde wird das umfangreich durchgeführte Ermittlungsverfahren entgegen gehalten.

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 geltend gemacht. 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).

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).

Wenn auch die Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer an Vorgänge des rechtlichen Verkehrs anknüpft, kann auch bei einer solchen Abgabe die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht ganz außer Betracht bleiben (Fellner, GrEStG, Tz 33 zu §1 und die dort angeführte Judikatur). Insbesondere bei Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, dürfen die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden. Andernfalls würde gerade bei der Frage nach der als Bemessungsgrundlage heranzuziehenden Gegenleistung dem Missbrauch zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zum Zweck der Steuerersparnis Tür und Tor geöffnet werden. In diesem Sinn hat auch der VwGH ausgesprochen, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich des Verkehrsteuerrechts immer dann Geltung hat, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen

führen würde, die dem Sinn und dem Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde (VwGH vom 29.1.1975, 607-633/74).

Für die Beurteilung der Gegenleistung ist es ohne Belang, dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltet wurde, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Nicht von entscheidender Bedeutung kann der Umstand sein, dass in den Vertragsurkunden (Kaufvertrag/Werkvertrag) aufeinander kein Bezug genommen wird, weil schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang, der Vertragsabschlüsse gewährleistet war, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebautem Zustand erhalten werde (VwGH vom 18.12.1995, 93/16/0071).

Im vorliegenden Fall wurde am 19.4.2010 dem Bauunternehmen L GmbH der Neubau einer Wohnanlage Dorf mit 59 Wohneinheiten samt PKW Abstellplätzen bewilligt.

In der Baubeschreibung wurde die Gebäudehöhe von 5,76 bis 9,61m angegeben.

Ebenso wurden darin beispielsweise die Art der Beheizung des Wohnobjektes, die äußere Gestaltung der Anlage (helle Farbgebung), die Gangbreite, Stiegenbeläge, die Fensterauswahl samt Farbgebung und die Innentüren festgelegt. Dem von der Gemeinde am 30.3.2010 beschlossenen Teilbebauungsplan "Plan" 2010 für den südlichen Teilbereich der Grundstücke KG im Ausmaß von etwa 1,7 ha ist folgende Bebauung zu entnehmen:

"im Norden 2 Gruppen bis zu 3 Geschossen reihenhausähnliche Bebauung

Mitte: 2 Gruppen bis zu 2 Geschossen reihenhausähnliche Bebauung

im Süden: 2 Gruppen bis zu 2 Geschossen reihenhausähnliche Bebauung und frei stehende Einzelhäuser. Das Vorhaben wird in 3 Bauabschnitten von Norden nach Süden errichtet. Es sind Häuser mit Pultdächern zu errichten, als formale Angleichung an die bestehenden Siedlungen. Dies ist möglich, weil ein **Bauträger diese Siedlung errichtet.**" Demnach umfasst das Bauvorhaben verschiedene Haustypen, welche für die einzelnen Bauplätze vorgesehen waren. Das Anhörverfahren gemäß § 29 Abs. 3 des Steiermärkischen Raumordnungsgesetzes erfolgte am 3. Februar 2010.

Die Bf. wendet in der Beschwerde ein, dass zwischen Grundstückskauf und Baubeginn genügend Zeit gewesen wäre, am Markt einen günstigeren Anbieter zu finden. Dem ist entgegen zu halten, dass im gegenständlichen Fall die knappe zeitliche Abfolge deutlich macht, dass bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten Angebotes durch die Bf. im konkreten Fall einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und der Vereinbarung über die Gebäudeerrichtung indiziert. Bereits am 6. Jänner 2010 - also rund 2 Monate vor Abschluss des Kaufvertrages am 8. März 2010 legte das Bauunternehmen L der Bf. ein Anbot betreffend Errichtung der Familienwohnanlage P zu einem Pauschalpreis von EUR 500.000 legte. Der Aufforderung des Finanzamtes vom 6.11.2012, Bau-, Werk- und sonstige Verträge sowie weitere Anbote vorzulegen, wurde nicht entsprochen, sondern wurde von der Beschwerdeführerin lediglich behauptet, mehrere Anbote eingeholt zu

haben. Darüber hinaus wurden die nicht substantiellen Kontakte des Geschäftsführers der Bf. zu zahlreichen Baufirmen ins Treffen geführt.

Rund zwei Wochen nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages - nämlich am 23.3.2010 suchte das Bauunternehmen L um Erteilung der Baubewilligung an, welche dieser schließlich am 19.4.2010 erteilt wurde. Die Teilrechnungsbeträge sind laut dem bis 31.12.2010 bzw. bis zur Fertigstellung des Wohnobjektes gültigen Anbot der Baufirma nach den erfolgten Bauarbeiten mit den jeweiligen Prozentsätzen des vereinbarten Pauschalpreises zu erbringen (zB 5% Bodenplatte, 5% Erdgeschossdecke etc.). Die erste Teilrechnung stellte das Bauunternehmen am **7.9.2010** über EUR 30.000 (Herstellen Bodenplatte 1 mal pauschal). Damit wurde spätestens zu diesem Zeitpunkt der Baufirma der Auftrag zur Errichtung eines Familienwohnhauses inkl. der Außenanlagen und der Anschlüsse erteilt. Die Schlussrechnung über EUR 548.000 wurde am 14.10.2011 gelegt. Die Weiterveräußerung der errichteten 7 Wohnungen (Top 7 und 8 wurden zusammengelegt) durch die Bf. erfolgte bereits ab 18.2.2011.

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Ein Bauwerber, dem ein Grundstück seit Jahren gehört, wird die Bauherreneigenschaft nicht dadurch verlieren, dass er mit dem Bauunternehmer eine Fixpreisvereinbarung eingeht. Auch wäre es in einem solchen Fall unerheblich, ob mit den einzelnen Professionisten gesonderte Verträge abgeschlossen werden, oder ob sich der Bauherr eines Generalunternehmers bedient. Entscheidend ist für die Bauherrenfrage vielmehr, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator - wie im gegenständlichen Fall - und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwälzt, dann spricht das **gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers** (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Gerade die im konkreten Fall getroffene Pauschalpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos einer Preiserhöhung werden als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung der Beschwerdeführerin angesehen. Die Beschwerdeführerin traf bei dieser Vertragsgestaltung kein Risiko von Kostensteigerungen. Dies wird auch durch den Umstand untermauert, dass der sich aus der Schlussrechnung ergebende Kostenaufwand für die Hausserrichtung mit dem des Anbotes vom 6.1.2010 deckt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Bauherrn, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 3.10.1996, 95/16/0068).

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass im zu beurteilenden Fall die Initiative zur Bebauung des Grundstückes ausschließlich von der Verkäuferseite ausgegangen ist. Als Bauwerber trat die L Immobilien GmbH und als Bauführer das Bauunternehmen L GmbH auf. Der Auftrag zur Vermessung des Grundstückes wurde laut Auskunft des Vermessungsbüros von der Fa. L erteilt.

Selbst wenn der Bf. an der Planung beteiligt gewesen sein sollte, was allerdings auf Grund der zeitlichen Abfolge der Geschehnisse ausgeschlossen werden kann, begründet dies noch keine Bauherreneigenschaft. Eindeutig gegen die Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin sprechen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch die zahlreichen über einen längeren Zeitraum erschienenen Anzeigen in den Tageszeitungen sowie die Werbung im Internet des Bauunternehmens L. So erschien beispielsweise im Jahr 2010 unter leistbares -wohnen.at folgende Anzeige:

"Familienfreundliche Hausgröße mit rund 122 m² Ziegelmassivbauweise, moderne Ausstattung, großzügige Südwestterrassen und Balkone, kostengünstige Erdwärmeheizung, Grundstücksgrößen von 514 m² bis 920 m², Bezug innerhalb von rund 8 Monaten ab Kauf. **Kaufpreis: Haus 122 m² Wohnfläche komplett, schlüsselfertig inklusive Grundstück und Aufschließung EUR 199.000.**"

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht bilden der Grundstückskaufvertrag und der Vertrag über die Hauserrichtung sehr wohl eine Einheit. Vertragsgegenstand war von Anbeginn an der Erwerb eines mit einem ausgesuchten Haustyp bebauten Grundstückes. Alle Aufwendungen eines vertraglich an ein bestimmtes Objekt gebundenen Käufers - auch für die Herstellung eines Gebäudes- sind nach langjähriger Rechtsprechung des VwGH Bestandteil der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (VwGH vom 22.2.1997, 95/16/0116-0120).

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

Graz, am 6. Juli 2016