

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Käuferin, Adresse, vertreten durch HFSR, Haas, Frank, Schilchegger-Silber, 4600 Wels, Bauernstraße 9 gegen den Bescheid des FA GVG vom 17.09.2013, ErfNr. xy, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Die GmbH, =Verkäuferin, war außerbüchliche Eigentümerin des Grundstückes nr. Die Verkäuferin wollte darauf in Zusammenarbeit mit der Errichter, =Bau, eine Wohnanlage von sieben Einfamilienhäusern und einem Doppelwohnhaus errichten und hat diese jedenfalls ab Mitte 2007 durch Zeitungsinserate, in Schautafeln und eine Plakattafel am Grundstück beworben. Vor der Realisierung der Wohnanlage war jedoch zunächst die Umwidmung des Grundstückes (alte Deponiefläche) erforderlich. Mit Schreiben vom 5. November 2007 hat die Umweltrechtsabteilung beim Land OÖ der Gemeinde mitgeteilt, dass das Grundstück aus dem Verdachtsflächenkataster gestrichen wird. Der Zeitpunkt der tatsächlichen Streichung ist nicht aktenkundig. Nach der Vermessung des Grundstückes im Sinne der von der Verkäuferin beabsichtigten Bebauung hat die Gemeinde jedenfalls aufgrund des Teilungsplans vom 6. März 2008 (auf den neu gebildeten Grundstücken mit den Nrn. 14 bis 18, 19/20, 21/22) 7 Bauplatzbewilligungen erteilt. Daraufhin hat **die Verkäuferin als Bauwerberin am 11. März 2008 die Ansuchen um Baubewilligung entsprechend den Einreichplänen vom 10. März 2008** (Planverfasser: Plan, Bauführer: Bau) auf den Grundstücken 14 bis 18, 19/20, 21/22 gestellt, wonach auf diesen Bauplätzen als Gesamtanlage die Errichtung von sieben Einfamilienhäusern und einem Doppelwohnhaus geplant war.

Die Einreichpläne hat Gf, Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bau und auch Geschäftsführer der Verkäuferin, in Personalunion sowohl für die Verkäuferin als auch für die Bau unterzeichnet. Die Bauverhandlung für die Gesamtanlage hat am 21. April 2008 stattgefunden. Am **24. Juni 2008** hat die Gemeinde antragsgemäß die **Baubewilligung** betreffend das Bauvorhaben Errichtung von 7 Einfamilienhäusern und 1 Doppelwohnhaus mit Bescheid erteilt.

Bereits im Sommer 2007 haben sich Käufer und Käuferin, =Käufer, aufgrund einer Makleranzeige in einem Schaukasten für ein Haus der Bau in M, welches ihnen nach Optik und Bauart gefallen hat, interessiert und hat daraufhin die Bau nach den Vorstellungen der Käufer einen individuellen Plan für ihr Einfamilienhaus ausgearbeitet. Hinsichtlich der Errichtung des Rohbaus haben sodann am **7. September 2007** die Käufer einen **Werkvertrag der Bau über die Errichtung eines Einfamilienhauses** Haustyp " T 112", gemäß Leistungsbeschreibung um den Fixpreis von 94.317 Euro unterfertigt. *Gemäß diesem Werkvertrag tritt die Bau als Generalunternehmer auf und beauftragt qualifizierte Unternehmer mit der Ausführung der Bauarbeiten, die Bau übernimmt die Einreichplanung, sämtliche Amtsgespräche und die Bauaufsicht. Für die Einreichplanung und die Bauvorbereitungsarbeiten ist ein Betrag von ... an die Bau zu bezahlen.* Das gegenständliche Grundstück 16 ist den Käufern im Februar 2008 von der Verkäuferin angeboten worden und war zu diesem Zeitpunkt nach Angabe der Käufer bereits vermessen. Die Käufer haben am **25. Februar 2008** ein verbindliches **Kaufanbot** für dieses Grundstück (512 m<sup>2</sup>, Top 2), Kaufpreis 40.960 Euro, gelegt. Am 12. März 2008 hat die Bau den obgenannten Werkvertrag vom 7. September 2007 gegengezeichnet. Mit **Kaufvertrag vom 15. Mai 2008** haben die Käufer schließlich von der Verkäuferin (vertreten durch Gf) das Grundstück 16 im Ausmaß von 502 m<sup>2</sup> rechtsgültig je zur Hälfte um insgesamt 41.060 Euro - darin enthalten Geometerkosten von 900 Euro - gekauft. Lt. Punkt V des Vertrages handelt es sich bei der betreffenden Grundfläche um rechtswirksam gewidmetes Bauland.

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

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

In den Anfangsjahren der Bau seien keine großen Projekte verwirklicht worden. Vielmehr habe sich die Bau Baulücken gesucht, um darauf Einfamilienhäuser zu errichten.

Später sei das Geschäftsmodell in größeren Dimensionen entwickelt worden. In diesen Fällen spreche das Ergebnis von umfangreichen Erhebungen für das Vorliegen von Bauherrnmodellen: Oft sei der Grundstückskaufvertrag in zeitlicher Nähe zum bzw. noch vor dem Werkvertrag unterfertigt worden. Die Bau werbe auf ihrer homepage damit, dass neben dem Gebäude auch ein Grundstück erworben/finanziert werden könne.

Nach div. Aussagen (von Liegenschaftserwerbern oder Mitarbeitern des Bauamtes der Gemeinde) könne die Liegenschaft ohne Unterfertigung eines Werkvertrages nicht erworben werden. Oft würden die Käufer einen Miteigentumsanteil erwerben, ohne dass

den Kauf-, bzw. Werkvertrag die Gemeinschaft der Miteigentümer abschließe. Erhebungen bei Liegenschaftsverkäufern hätten ergeben, dass die Verhandlungen ausschließlich mit der Bau geführt worden seien und diese bereits zu errichtende Gebäude projektiert und beworben habe (Folder/Prospektmaterial incl. Preisangaben seien ausgehändigt worden). Bei einem Projekt in T seien jeweils 2 Bauansuchen gestellt worden. Ursprünglich habe die Verkäuferin für alle ein Bauansuchen gestellt, das nachfolgende Ansuchen sei von den jeweiligen Käufern gestellt worden. Die Käufer seien daher bereits an ein vorgefertigtes Projekt gebunden gewesen. Die Baukosten seien somit in die Bemessungsgrundlage für die GrESt einzubeziehen, weil die Grundstückserwerber an eine vorgegebene Planung gebunden gewesen seien und daher ein Kauf von Grundstück und herzustellendem Gebäude anzunehmen sei.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Prüfers haben die Käufer ausgeführt, sie hätten die Bau als Generalunternehmer beauftragt. Ausschlaggebend dafür sei gewesen, dass die Optik der Häuser gefallen hätte und individuelle Vorstellungen realisierbar gewesen seien. Das Wunschhaus sei geplant und daraufhin der Werkvertrag abgeschlossen worden. Der Standort des Hauses ( M oder P ) sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht festgestanden. Die endgültige Entscheidung sei aufgrund des billigeren Preises und nach der Streichung aus dem Verdachtsflächenkataster gefallen. Die Rohbauversicherung sei von den Käufern abgeschlossen und Zusatzkosten (Zisterne) seien von den Käufern getragen worden.

Aufgrund dieser Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens hat das Finanzamt mit Bescheid vom 17. September 2013 gemäß § 201 BAO die 3,5 %-ige GrESt neu in Höhe von jeweils 2.369,10 Euro festgesetzt. Als Gegenleistung wurde nunmehr der Grundpreis zuzüglich Baukosten und Vermessungskosten angesetzt, davon die Hälfte ergibt eine Bemessungsgrundlage von 67.688,50 Euro.

Dagegen hat Käuferin Berufung erhoben, weil sie

1. zu jedem Zeitpunkt der Bauphase auf die bauliche Gestaltung des Bauvorhabens habe Einfluss nehmen können (zB Grundform des Hauses, Größe und Einteilung der Räume, Situierung der Türen und Fenster, Dachform usw.). Die Käufer hätten Eigenleistungen erbracht und selbst Bauausführende (zB Elektriker) beauftragt. Sie hätten das Haus jederzeit betreten können und es habe auch keine Schlüsselübergabe gegeben.

2. Die Käufer hätten das finanzielle Risiko getragen, weil es sich um eine Verdachtsfläche gehandelt habe und die Baubewilligung erst nach dem Ankauf des Grundstückes erteilt worden sei, sodass nicht sicher gewesen sei, dass überhaupt ein Haus errichtet werden dürfe. Sie hätten durchgeführte Änderungen (zB nachträglicher Einbau einer Zisterne) selbst bezahlt und mit den ausführenden Firmen direkt abgerechnet.

3. Die Käufer hätten das Baurisiko dadurch getragen, dass sie die Bauversicherungen selbst abzuschließen hatten und Vereinbarungen größtenteils direkt mit den Bauausführenden abgeschlossen hätten.

Die Behörde habe willkürlich ein Gesamtkonzept angenommen und die Käufer damit benachteiligt. Bei der angewendeten Gesetzesauslegung könne jedem, der einen

Baugrund mit der Absicht ankaufe, darauf ein Haus zu errichten (auch später), die GrEST für das Haus vorgeschrieben werden.

Das Finanzamt hat die Berufung am 19. Dezember 2013 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt. Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auf der homepage der Bau sind mehrere Abbildungen des Einzelhauses "T" zu sehen, welche im Wesentlichen den im gegenständlichen Fall errichteten Einfamilienhäusern, entsprechen (quadratisch, 2 Stockwerke, Giebel mit leichtem Erker). Folgende Leistungen der Bau werden dort angeboten: Häuser belagsschlüsselfertig inkl. Grund und Nebenkosten, Grundstücksbesichtigung, Konzept/Planung, Einreichpläne, Bauverhandlung; Treuhandabwicklung, Landesförderung, Festpreisgarantie, alles aus einer Hand! Die Bau arbeitet nur mit ausgewählten Partnerunternehmen zusammen. Über Vorhalt durch das BFG haben die Käufer überdies angegeben, zum Einreichplan seien folgende Änderungen zur Ausführung gelangt: eine Wand wurde nicht ausgeführt, Fundamente wurden durch die Käufer selbst betoniert.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist aufgrund der Aktenlage, insbesondere der Erhebungen des Prüfers, der Angaben der Käufer (sowie teilweise der Nachbarn) und der bezughabenden Urkunden erwiesen.

### **Rechtslage**

Der GrEST unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet (§ 1 Abs. 1 GrESTG 1987). Die Steuer wird grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung berechnet (§ 4 Abs. 1 GrESTG 1987). Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrESTG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

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

### **Erwägungen**

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrESTG 1987 der GrEST unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstückes einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber

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

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

Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zum sogenannten einheitlichen Vertragsgegenstand sollen anhand objektiver Merkmale die Fälle, in denen die Bebauung eines im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch unbebauten Grundstücks auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht, von den Fällen abgegrenzt werden, in denen es der Anbieterseite gelungen ist, den Erwerber entweder durch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen oder durch Herstellung eines objektiven Zusammenhanges zwischen Grundstücks Kaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag an die geplante Bebauung des Grundstückes zu binden (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99). Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand unter anderem auch dann sein, wenn ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, d.h. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Diese Voraussetzungen liegen ua. in den Fällen regelmäßig vor, in denen der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußerer Seite nicht mehr frei war, und - bei einer Personen

Mehrheit auf der Veräußerer Seite - die auf der Veräußerer Seite auftretenden Personen auf Grund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge (Übereignung des Grundstückes und Errichtung des Gebäudes) hinwirken. Des Abschlusses eines auf die gemeinsame Verschaffung des (bebauten) Grundstückes gerichteten Vertrages bedarf es nicht, vielmehr reicht ein Zusammenwirken auf der Veräußerer Seite aus (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99). Schon die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstücks Kaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen (BFH vom 23. November 1994, II R 53/94).

Die Judikatur stellt für die Frage des Leistungsgegenstandes somit darauf ab, ob der Erwerber **Bauherr** des errichteten Gebäudes ist, dh. ob die Bebauung des beim Grundstückskauf noch unbebauten Grundstückes auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht. Für die Bauherreneigenschaft kommt es darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Bauprojektes maßgeblichen Einfluss nehmen konnte oder bei seinem Erwerb im Wesentlichen an ein bereits vorgegebenes Gebäude gebunden war. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist nunmehr strittig, ob im gegebenen Fall die Käufer zum Kaufzeitpunkt (15. Mai 2008) selbst Bauherren des bereits mit Einreichplan der Bau vom 10. März 2008 vorgeplanten und mit Werkvertrag vom 7. September 2007 in Auftrag gegebenen Einfamilienhauses waren oder ob zwischen dem Erwerb des Gebäudes und dem Erwerb des Grundstückes eine finale Verknüpfung in der Weise gegeben war, dass aufgrund des engen sachlichen Zusammenhanges ein einheitlicher Vorgang gegeben war.

Grundsätzlich ist ein Erwerber nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er a) auf die bauliche Gestaltung (dh. nicht bloß auf den Innenausbau) des Hauses Einfluss nehmen kann, b) das Baurisiko zu tragen hat, dh. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und c) das finanzielle Risiko tragen muss, dh. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen. Nach der VwGH-Judikatur müssen diese drei Elemente **kumulativ** als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherreneigenschaft vorliegen. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen würden.

ad a) Die Käufer haben offenbar ein standardisiertes, vorgeplantes Haus in Auftrag gegeben, ein Haus "Typ T 112". Soweit die Käufer eigene Planungen ins Treffen führen, sind sie auf diverse Judikate des VwGH hinzuweisen, in denen er einen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung auch im Falle einer Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl der Baustoffe bejaht. Weder Änderungen in der Raumaufteilung oder der Fensteranzahl, die Vergrößerung des Kellers, das Hinzufügen eines Wintergartens noch der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse hat der VwGH für wesentlich erachtet.

Auch wenn somit die Käufer allenfalls Außenansicht und Raumaufteilung im Detail individuell gestaltet haben, war jedoch in Anbetracht der dargestellten Judikatur, der äußeren Anmutung des Gebäudes und dessen Eingliederung in die Gesamtanlage die Einflussnahme der Käufer auf die bauliche Gestaltung ihres Hauses nicht ausreichend, um die Bauherreneigenschaft zu begründen.

ad b) Soweit die Käufer behaupten, sie hätten die ausführenden Firmen selbst ausgesucht und beauftragt, widersprechen sie sich schon in ihrer Berufung selbst und stimmt dies auch nicht mit der Aktenlage überein. Lt. Werkvertrag hat die Bau als Generalunternehmer die Ausführenden beauftragt und wurden überdies in die GrEST Bemessung nur die Kosten für den Rohbau einbezogen (Aushub, Fundamentplatte, Kellerdecke, Erdgeschossdecke, Obergeschosswände, Dach, Fenster). Der allfällige Auftrag der Käufer an einen Elektriker ist somit in diesem Zusammenhang nicht von Belang.

ad c) Lt. Werkvertrag aus 2007 haben die Parteien einen Fixpreis (inklusive des Entgeltes für die Einreichplanung) ausgehandelt.

Das BFG kommt daher zu dem Schluss, dass den Käufern schon aus diesen Gründen (Fehlen der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung, des Baurisikos und des finanziellen Risikos) die Bauherreneigenschaft zu versagen ist. 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 Käufer nicht Bauherrn hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Einfamilienhauses waren.

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

Im Konkreten ist entscheidend, dass der Kaufvertrag vom 15. Mai 2008 in ein **Vertragsgeflecht** einbezogen war, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet war, den Käufern ein bebautes Grundstück zu verschaffen. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang eine Gesamtschau der Geschäftsabwicklung. Gf war Geschäftsführer sowohl der Verkäuferin als auch der Bau und hat in Bezug auf das Gesamtprojekt die Kaufverträge hinsichtlich der einzelnen Grundstücke und die Einreichpläne für die Bauten in Personalunion sowohl für die Verkäuferin als auch für

die Bau unterzeichnet. Die Bau war daher, entsprechend dem Geschäftsmodell der Bau, Organisator der Gesamtanlage und hat es faktisch in der Hand gehabt, nur jene Kaufinteressenten zum Grundkauf zuzulassen, die auch zur Errichtung des Gebäudes nach den im Groben vorgegebenen Plänen und unter ihren finanziellen Vorgaben bereit waren. Da es eindeutig im wirtschaftlichen Interesse der Bau gelegen ist, dass sich die Käufer zur Ausführung des Bebauungskonzeptes im Ganzen verpflichtet haben, war die Bau bestrebt, potentielle Käufer früh zu binden, was ihr im gegenständlichen Fall auch gelungen ist (Werkvertrag und Kaufanbot bereits vor dem hier maßgeblichen Grundstückskaufvertrag).

Die Tatsache einer **Vorplanung** ist zweifelsfrei daraus ersichtlich, dass zunächst die Initiative für die Bebauung des gesamten Grundstückes nr, ausschließlich von der Verkäuferin ausgegangen ist. Sie hat bereits 2007 das Grundstück ausfindig gemacht, hat sich die Rechte an dem Grundstück außerbücherlich gesichert und die Umwidmung eingeleitet. Sie hat die Entscheidung getroffen, in welcher Form die Teilung in einzelne Baugrundstücke erfolgen sollte, sie hat die Bebauung in groben Zügen hinsichtlich Größe, Lage und Art vorgeplant, das Projekt öffentlich beworben und schließlich als Bauwerber das Bauansuchen für die Gesamtanlage gestellt. Ein Gesamtkonzept für die ganze Siedlung ist auch deshalb erwiesen, weil die Bau letztlich alle Bauaufträge erhalten und acht ähnliche Häuser errichtet hat. Der Bau ist daher offensichtlich die Bindung der Käufer und die erfolgreiche Realisierung des Gesamtkonzeptes lt. Vorplanung gelungen. Die Interessenten haben - ausgehend von dem Bauansuchen für die Gesamtanlage - lediglich in die Bauplanung für das allein ihnen zugedachte Grundstück eingegriffen. In diesem Rahmen haben die Käufer Planänderungen nach eigenen Vorstellungen vorgenommen und sind diese abgeänderten Pläne letztlich von der Baubehörde bewilligt worden und zur Ausführung gelangt. Daher ist im Äußeren der betreffenden Gebäude (anhand des digitalen OÖ Raum-Informations-Systems DORIS) eine große Übereinstimmung der Nachbarhäuser erkennbar. Die Häuser bilden zwei Zeilen und sind insbesondere hinsichtlich Größe, Grundriss, Fluchtlinie und Dachform im Wesentlichen abgestimmt, wobei das Doppelhaus zwangsläufig etwas abweicht.

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

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

Vor allem eine Auftragserteilung für das Haus noch vor dem Grundstückskauf spricht regelmäßig für die finale Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Errichtung des Gebäudes (allen in dieser Berufungsentscheidung wiedergegebenen VwGH-Erkenntnissen liegt ein solcher Sachverhalt zugrunde). Im gegenständlichen Fall haben sich die Käufer hinsichtlich des Hauses bereits im September 2007 gebunden und somit auch schon vor ihrem Anbot über den Grundstückskauf im Februar 2008. Auch die Bau hat den Werkvertrag rechtsverbindlich bereits am 12. März 2008, somit vor dem



Grundstückskauf im Mai unterzeichnet. Deshalb waren die Käufer in dem **hier allein maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückserwerbs vom 15. Mai 2008** jedenfalls über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußerer Seite nicht mehr frei. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war der Erwerbswille der Käufer nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf das mit dem bereits rechtsverbindlich mit Werkvertrag in Auftrag gegebene Einfamilienhaus "T" (wenn auch mit individuellen Anpassungen) bebaute Grundstück gerichtet.

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

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

Der nachträgliche Bau einer Zisterne hat nicht in die GrEST-Bemessung Eingang gefunden. Die Erbringung von Eigenleistungen, die Betretungsbefugnis, die fehlende Schlüsselübergabe oder der Abschluss der Bauversicherung sind in diesem Zusammenhang nur von untergeordneter Bedeutung. Soweit die Käufer auf den Umstand hinweisen, dass das Grundstück eine Verdachtsfläche gewesen ist, kann dieses Argument der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, weil die Umwidmung bereits am 5. November 2007 in Aussicht gestellt wurde und somit im Zeitpunkt des Grundkaufes aus diesem Grund kein Zweifel an der Bebaubarkeit bzw. kein Risiko mehr bestanden hat.

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

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

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

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

Linz, am 1. Dezember 2014