

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch WESONIG & PARTNER STEUERBERATUNG GMBH, Birkfelder Straße 25, 8160 Weiz, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14.10.2014, GZ betreffend Grunderwerbsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren und Wiederaufnahme zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Die *Grunderwerbsteuer* wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 189.116,60 mit 3,5 v. H., sohin im Betrag von EUR 6.619 festgesetzt.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 12. Oktober 2009 verkaufte die Firma als grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 1 die neu vermessenen Grundstücke Nr. 2 mit einer Fläche von 402 m<sup>2</sup> der EZ 1 samt den dazugehörigen Weganteilen an K (Beschwerdeführer, Bf). Der Pauschalkaufpreis wurde mit EUR 50.000 vereinbart.

Mit Bescheid vom 3. Februar 2009 wurde dem Bf für diesen Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 1.750 vorgeschrieben. In Entsprechung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 20.9.2012 erfolgte folgende Fragenbeantwortung durch den Bf:

*"Ergänzungspunkte:*

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

*Antwort: durch Herrn RR*

*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, ich habe nur über das Grundstück verhandelt*

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

*Mit Herrn RR persönlich. Über die Errichtung des Wohnhauses wurde erst später gesprochen. Bis zum Baubeginn wurde auch mit anderen Anbietern verhandelt*

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

*Nein es gab keine*

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

*Die Firma Y hatte schon eine bestehende Baugenehmigung. Die Pläne wurden geändert und neu eingereicht. Den Auftrag dazu habe ich gegeben.*

7) Wer hat um Baubewilligung angesucht?

*Im ersten Schritt hat die Firma M Bau um die Bewilligung angesucht. Das zweite Ansuchen erfolgte durch die RGmbH, nachdem ich den Auftrag dazu erteilt habe*

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

*Antwort: Die Baubewilligungen liegen mir derzeit nicht vor. Dies könnte ich jedoch besorgen und nachreichen*

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.

*Mit der RGmbH wurde ein Vertrag über die Errichtung des Rohbaus abgeschlossen. Dazu gibt es ein Angebot, welches ich nachreichen könnte. Die anschließenden Bauarbeiten wurden an diverse Firmen vergeben (siehe beiliegende Aufstellung)*

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

*Es gab keine Fixpreise, über die Errichtung des Rohbaus wurde ein Preisrahmen vereinbart. Auch bei den anderen Arbeiten gab es keine Fixpreise.*

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

*in meinem*

12) An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

*an mich*

13) Wurde bereits eine Endabrechnung für die Errichtung des Gebäudes durchgeführt? Um Vorlage wird ersucht.

*Schlussrechnung laut Beilage Die Baukosten W wurden für das Gebäude mit insgesamt EUR 187.614,51 beziffert. Die Schlussrechnung über EUR 139.116,60 wurde vom Bauunternehmen RR am 27.5.2010 gelegt.*

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

Mit Bescheid vom 21.11.2008 wurde das Ansuchen des Bauunternehmens RR GmbH vom 10.3.2008 um Erteilung der Baubewilligung für eine Wohnanlage mit Reihenhäusern, Carports und Heizzentrale auf dem Grundstück x bewilligt. Als Bauwerber und als Bauführer trat vor der Gemeinde W das Bauunternehmen RR auf. Dem Ansuchen vom 10.3.2008 wurden Einreichpläne für zwei Haustypen beigelegt.

Mit Vorhalt vom 22.10.2012 ersuchte das Finanzamt um Beantwortung folgender Fragen:

*"1. Wann und an wen haben Sie den Auftrag zur Planänderung der bereits mit Bewilligungsbescheid vom 21.11.2008 von der Gemeinde W der "Bauunternehmen RR GmbH" genehmigten Wohnanlage mit Reihenhäuser, Carports und Heizzentrale erteilt? Um Vorlage der diesbezüglichen Aufträge wird ersucht.*

*2. Wann haben Sie den Auftrag an das "Bauunternehmen RR GmbH" zur Planung des Mehrparteienhauses mit vier Wohneinheiten, überdeckten Abstellplätzen sowie 4 Abstellräumen an Stelle eines Doppelwohnhauses mit überdeckten Abstellflächen erteilt? Um Vorlage des Auftrages wird ersucht.*

*3. Wann haben Sie den Auftrag zum Ansuchen um Baugenehmigung in Ihrem Namen für dieses Mehrparteienhaus an "Bauunternehmen RR GmbH" erteilt?*

*4. Wann wurde der Vertrag über die Errichtung des Wohnhauses mit dem "Bauunternehmen RR GmbH" abgeschlossen? Um Vorlage des Vertrages und des diesbezüglichen Anbotes wird ersucht."*

*Dieser Vorhalt wurde am 19.11.2012 wie folgt beantwortet:*

*"ad1) Ich habe den Auftrag nach dem Kauf des Grundstückes an das Architekturbüro S GmbH mündlich erteilt, vermutlich im Herbst 2009.*

*ad2) Der Auftrag wurde nicht an das Bauunternehmen RR sondern an die Firma S GmbH erlief. Lediglich die Abrechnung erfolgte aus Kostengründen (Sonderrabatt) an das Bauunternehmen.*

*ad3) Um Baubewilligung wurde vom Bauunternehmen am 3.12.2009 angesucht (siehe Beilage). Der Auftrag dazu erfolgte von mir, unmittelbar davor, mündlich.*

*ad4) Der Vertrag über die Errichtung des Rohbaus wurde Anfang Dezember 2009 mündlich erteilt. Grundlage für die Entscheidung war das beiliegende Anbot vom 20.11.2009. Im Zuge der Projektplanung wurde auch mit anderen Baufirmen verhandelt (siehe Anbot Fa u als Beilage). Der Bestbieter für den Rohbau war jedoch das Bauunternehmen RR. Sämtliche anderen Bauaufträge wurden von mir persönlich an die entsprechenden Bauunternehmen in Auftrag gegeben."*

Für die Erstellung der Einreichunterlagen wurde vom Architekturbüros S am 20.1.2010 der Betrag von EUR 840 für den Leistungszeitraum **November bis Dezember 2009** in Rechnung gestellt.

Dem vom Bf vorgelegten Bescheid der zuständigen Gemeinde vom 15.4.2010 ist die Bewilligung für die Projektänderung - Errichtung eines Mehrparteienwohnhauses mit 4

Wohneinheiten, 4 Abstellplätzen sowie 4 Abstellräumen anstatt eines Doppelwohnhauses mit überdeckten Abstellflächen - zu entnehmen. Zudem hatte der Bauführer laut diesem Bescheid den **Zeitpunkt des Baubeginns der Behörde anzulegen**.

Unterlagen über die Auftragserteilung zur Errichtung des Hauses an das Bauunternehmen RR wurden vom Bf nicht vorgelegt.

Am 20.11.2009 legte das Bauunternehmen RR an den Beschwerdeführer ein Angebot über die Errichtung eines Rohbaus mit 4 Wohneinheiten auf einem Grundstück in L zu einem Kaufpreis von EUR 100.0000 exkl. MwSt. Der Bf legte ein weiteres Angebot vom 26.11.2009 einer anderen Baufirma über EUR 207.386,17 vor.

Durch die ab 14.9.2012 durchgeführte Außenprüfung des Finanzamtes bei der Firma RI GmbH kamen Tatsachen neu hervor, deren Kenntnis zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten. Mit Vorhalt vom 23.10.2012 ersuchte das Finanzamt um Vorlage der 1. Teilrechnung des Bauvorhabens sowie um Vorlage des Bauauftrages.

Mit Bescheid vom 14. Oktober 2014 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und mit Bescheid im wieder aufgenommenen Verfahren die Grunderwerbsteuer unter Einbeziehung der Hauserrichtungskosten mit EUR 8.316,50 festgesetzt. Begründend wurde ua. ausgeführt, dass der Grundstückserwerber an den Erwerb des Wohnhauses, welches vom Organisator (Bauunternehmen RR 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 beim Grundstückserwerb Verhandlungsgegenstand einzig und allein das zu erwerbende Grundstück gewesen sei. Über Bebauungsalternativen sei vor Abschluss des Kaufvertrages im Oktober 2009 nicht gesprochen worden. Die Einreichung bei der Baubehörde durch das Bauunternehmen im Jahr 2008 sei nur erfolgt, um den allgemeinen Bebauungsvorgaben der Gemeinde nachzukommen. Durch das Vergleichsangebot der Firma u sei ersichtlich, dass keine Verpflichtung bestanden habe, mit der RR Bau GmbH zu bauen. Es habe keinerlei Verträge bzw. Vereinbarungen zwischen dem Bf. und dem Bauunternehmen RR betreffend Bebauung gegeben. Auch im Grundstückskaufvertrag sei kein Bezug auf einen Bauvertrag hergestellt worden.

Die Auftragsvergabe bezüglich des Bauvorhaben sei nach eingehender Prüfung der Angebote rund zwei Monate nach dem Grundstückskauf erfolgt. Von einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse könne nicht gesprochen werden.

Dem Bauunternehmen RR sei lediglich der Auftrag erteilt worden, den Rohbau zu errichten. Diverse Bauarbeiten seien an andere Firmen vergeben worden. Fixpreise seien keine vereinbart worden. Die Rechnungslegung der bauausführenden Firmen sei an den Bf. erfolgt. Durch gravierende Planänderungen sei eine Modifizierung zu einem Mehrparteienwohnhaus mit 4 Wohneinheiten samt überdachten Abstellflächen und Abstellräumen erfolgt. Der Bf. würde über sämtliche Voraussetzungen einer

Bauherreneigenschaft verfügen. Wegen der Änderungen an den Bauplänen sei die Miteinbeziehung der Gebäudekosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zu Unrecht erfolgt. Die Berücksichtigung derartiger Baukosten habe zu unterbleiben.

Eine vertragliche Bindung zwischen Grundkauf und Gebäudeerrichtung habe nicht bestanden, da einerseits das Angebot einer anderen Baufirma eingeholt worden sei und andererseits zwischen Grundkauf und Hauserrichtung ein angemessener Zeitraum vergangen sei.

Mit neuerlichem Vorhalt vom 20.4.2015 ersucht das Finanzamt um Bekanntgabe, in welcher Form das Angebot der Firma RR angenommen wurde, welche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung möglich war und ob %-Sätze auf den Gesamtkaufpreis vereinbart wurden.

Laut Ausführungen des Bf. sei jegliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung möglich gewesen, die Annahme des Angebotes der Firma RR sei mündlich erfolgt, die Fragestellung betreffend die Prozentsätze sei nicht verständlich.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. Februar 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Baubewilligung sei bereits vor dem Erwerb des Grundstückes der Baufirma erteilt worden. Der Kaufvertrag vom 12.10.2009 sei in ein Vertragsgeflecht einbezogen worden, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet gewesen sei, dem Käufer ein bebautes Grundstück zu verschaffen.

Im Vorlageantrag vom 7.3.2016 führte der Bf. aus, dass weder eine Verpflichtung zur Bebauung noch eine Beschränkung, mit welchem Bauunternehmen gebaut werde, bestanden habe. Ein einheitlich vorbereitetes Angebot für Grund und Boden habe nicht existiert. Grundstückskauf und Bau des Gebäudes seien völlig separat zu betrachten. Die im konkreten Fall vorgenommenen baulichen Adaptierungen seien viel weitreichender als die in der BVE angeführten und darin als unwesentlich betrachteten Modifizierungen. Die Umgestaltung eines Doppelwohnhauses hin zu einem Mehrparteienhaus mit 4 Wohneinheiten habe eine umfassende Umgestaltung des gesamten Einreichplanes bedurft. Zwischen Grundstückskauf und Bauauftrag sei ein Zeitraum von über einem Monat vergangen. In diesem Zusammenhang von einem engen zeitlichen Zusammenhang zu sprechen sei nicht nachvollziehbar.

Die Miteinbeziehung der Rechnungen von anderen Werkunternehmen wie ÖBAU etc. in die Bemessungsgrundlage habe unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.5.1994, 82/16/0144 zu unterbleiben. Die vom Finanzamt zitierte Judikatur sei auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anzuwenden. Lediglich der Auftrag zur Errichtung des Rohbaus sei an das Bauunternehmen RR erteilt worden.

Mit Vorhalt vom 12. Juli 2016 wurde das Bauunternehmen RR vom Bundesfinanzgericht ersucht, den genauen Beginn des gegenständlichen Rohbaus an Hand eines Bautagebuches bekannt zu geben und die fünf Teilrechnungen der Hauserrichtung zu übermitteln. Dem Bauunternehmen wurde zudem Gelegenheit zur Stellungnahme dazu gegeben, dass nach den vorliegenden Aktenunterlagen das gegenständliche Bauprojekt

von der Baufirma sowohl im Internet als auch in Tageszeitungen unter "Leistbares Wohnen, nächste Fertigstellung Frühjahr /Sommer 2010, moderne Komplettausstattung, schlüsselfertig" beworben worden sei.

Am 9. August 2016 wurden die Teilrechnungen übermittelt. Ein Bautagebuch werde nach Angabe der Baufirma auf Grund der überschaubaren Größe des Unternehmens und der Tatsache, dass eine ständige Kontrolle der Bautätigkeiten vor Ort durch die Geschäftsführung erfolge, nicht geführt. Mit der Errichtung des Rohbaus sei in der ersten Dezemberhälfte 2009 begonnen worden. Ein genaues Datum könne nicht mehr genannt werden. Selbstverständlich sei es für den Kunden möglich gewesen, ein Gebäude auch schlüsselfertig zu erwerben. In Erwartung, eine noch größere Zielgruppe anzusprechen, sei diese Möglichkeit via Internet und Tageszeitungen entsprechend beworben worden. Werbung stelle eine ständige Marketingmaßnahme der Gesellschaft dar. Im konkreten Fall sei der Kunde jedoch Eigentümer und Geschäftsführer eines Handelsunternehmens gewesen. Ein Interesse des Beschwerdeführers am Erwerb eines schlüsselfertigen Gebäudes habe nicht bestanden, sondern habe dieser das Gebäude als Bauherr mit vollem Kostenrisiko selbst errichten wollen. Dementsprechend sei erst zwei Monate nach Grunderwerb der Auftrag zur Rohbauerrichtung erteilt worden. Eine Bindung des Käufers an eine spätere Bebauung habe es nicht gegeben. Gespräche über eine Auftragserteilung zur Bebauung hätten erst nach dem Grundkauf begonnen.

Über weiteres Ersuchen übermittelte der Bf. Rechnungen betreffend H etc. Nach Angabe des Bf. sei als Baubeginn die erste Dezemberwoche 2009 vereinbart worden. Zu diesem Zeitpunkt sei auch die Baustelle eingerichtet worden. Der endgültige Baubeginn sei am 9.12.2009 erfolgt.

### **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* wiederaufgenommen 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 ob diesbezüglich dem Erwerber die Bauherreneigenschaft zugekommen ist.

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.

Gemäß § 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 einheitlichen 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. Er bringt 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.

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).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im

**zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages** verpflichtet hat (vgl. die in Fellner, aaO, unter Rz 97 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung).

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). 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 Preisvereinbarung 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).

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).

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).

Im vorliegenden Fall wurde am 21.11.2008 dem vor der Baubehörde als Bauwerber und Bauführer auftretenden Bauunternehmen RR GmbH der Neubau einer Wohnanlage mit Reihenhäusern, Carports und Heizzentrale in W bewilligt.

Dem Ansuchen um Baubewilligung für dieses Bauvorhaben wurden Einreichpläne für zwei Haustypen (Typ A mit 125,68 m<sup>2</sup> und Typ B mit 128,62 m<sup>2</sup> Gesamtbruttogeschoßfläche ) beigelegt. In der Baubeschreibung vom 10.3.2008 wurden beispielsweise die Art der

Beheizung des Wohnobjektes, die äußere Gestaltung der Anlage (helle Farbgebung), Pultdächer, die Gangbreite und die Stiegenbreite festgelegt. Unter Angaben zum Bauplatz wurde fest :"Bauplatz."

In Anbetracht des Umstandes, dass das gegenständliche Bauprojekt sowohl im Internet als auch in Tageszeitungen unter "Leistbares Wohnen, nächste Fertigstellung Frühjahr/Sommer 2010 moderne Komplettausstattung, schlüsselfertig" vom Bauunternehmen beworben wurde ist der Einwand des Beschwerdeführers, über mögliche Bebauungsalternativen sei vor Abschluss des Kaufvertrages nicht gesprochen worden, nicht nachvollziehbar.

Den Ausführungen in der Beschwerde, dass im Kaufvertrag über das Grundstück kein Bezug auf einen Bauvertrag genommen wurde, ist entgegenzuhalten, dass es für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang ist, 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).

Das Vorbringen in der Beschwerde vom 15.12.2014, die Auftragsvergabe bezüglich das Bauvorhaben sei Ende 2009 erfolgt, widerspricht den vorliegenden Aktenunterlagen. Bereits am 21. Dezember 2009 legte das Bauunternehmen die erste Teilrechnung über EUR 101.491,20. Ende Dezember 2009 waren die Bautätigkeiten daher schon im Gange und der Bauauftrag somit längst angenommen.

Dem Bauführer wurde laut Bewilligungsbescheid von der zuständigen Gemeinde aufgetragen, den Baubeginn anzuzeigen. Dieser Aufforderung kam das Bauunternehmen laut Auskunft der Gemeinde allerdings nicht nach. Über den Zeitpunkt des tatsächlichen Baubeginns wurden im bisherigen Verfahren divergierende Angaben gemacht.

Der Beschwerdeführer hat das Grundstück am 12.10.2009 zu einem Zeitpunkt gekauft, als nicht nur die Planung abgeschlossen war, sondern auch die Baubewilligung gegenüber dem Verkäufer als seinerzeitigem Grundeigentümer und Bauwerber bereits erteilt war. Der zeitliche Zusammenhang zwischen Kauf des Grundstückes im Oktober und dem nachfolgenden Baubeginn erhellt sich auch aus der am 20.1.2010 gestellten Rechnung des Architekturbüros über die Erstellung der Einreichunterlagen an das Bauunternehmen betreffend Bauvorhaben Wohnanlage über den **Leistungszeitraum November bis Dezember 2009**. Der Bf. verpflichtete sich zweifellos in zeitlicher Nähe zum Grundstückskaufvertrag auf dem Kaufobjekt jenes Mehrparteienwohnhaus mit 4 Wohneinheiten zu errichten, welches in der Planung des Architekten vorgesehen war und

für welches das Bauunternehmen das Ansuchen um Baubewilligung am 3.12.2009 gestellt hat.

Aus den Baubewilligungsbescheiden vom 21.11.2008 und vom 15.4.2010 (betreffend Projektänderung) ist ersichtlich, dass auch in diesem Fall das Bauunternehmen RR als Bauführer auftrat und von der Baufirma die erforderlichen baubehördlichen Bewilligungen im eigenen Namen eingeholt wurden. Die Initiative für das konkrete Bauprojekt ging damit nicht vom Beschwerdeführer, sondern vom Bauunternehmen aus, das umfangreiche Werbemaßnahmen zur Interessentengewinnung durchgeführt hat. Aus den in einer auflagenstarken Tageszeitung geschalteten Annoncen und aus den Werbemaßnahmen im Internet der veräußernden Baufirma kann zweifellos geschlossen werden, dass der Bf nicht nur das Grundstück sondern auch das Haus auf Grund der in den wesentlichen Punkten bereits festgestandenen Planung erwerben wollte. An dieser Beurteilung vermag auch der mehrfach ins Treffen geführte Einwand, auch von anderen Baufirmen Angebote eingeholt zu haben, nichts zu ändern. Bei dieser Vertragsgestaltung trug der Beschwerdeführer kein Baurisiko.

Der Beschwerdeführer war damit an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers vorgegebenes Gebäude gebunden. Der Grundstückskäufer war auf Grund eines ihm vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplanten Bauprojekt eingebunden. Für "Bauherrenmodelle" ist es kennzeichnend, dass die Beteiligten mehrere zum Schein nach selbstständige Vereinbarungen abschließen, die auf Grund des zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs zu einem einzigen Vertragswerk zusammenentreten (VwGH vom 28.9.1998, 96/16/0135).

Das Vorbringen, weitreichende Planänderungen bezüglich der bereits im Jahr 2008 bewilligten Wohnanlage vorgenommen zu haben, steht der Annahme eines Zusammenhangs zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen.

Auch die im konkreten Fall getroffene Preisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos einer Preiserhöhung werden als Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung des Beschwerdeführers angesehen. Dies wird auch durch den Umstand untermauert, dass der sich aus der Schlussrechnung ergebende Kostenaufwand für die Hauserrichtung mit dem des Anbotes vom 20.11.2009 nahezu deckt.

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht bilden der Grundstückskaufvertrag und der Vertrag über die Hauserrichtung sehr wohl eine Einheit. Die knappe zeitliche Abfolge macht deutlich, dass bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten Angebotes durch den Bf. im konkreten Fall einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und der Vereinbarung über die Gebäudeerrichtung indiziert. Vertragsgegenstand war von Anbeginn an der Erwerb eines 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 dem Beschwerdeführer die Bauherreneigenschaft abzusprechen war, ist die Einbeziehung der Gebäudeerrichtungskosten - deren Höhe im Übrigen unbestritten geblieben ist - in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gerechtfertigt.

Der Beschwerdeführer hat Rechnungen im Gesamtbetrag von EUR 48.497,91 anderer Werkunternehmer (H ua.) vorgelegt, die über seinen Auftrag gleichfalls an der Hauserrichtung beteiligt waren. Die Einbeziehung dieser Aufwendungen lässt sich jedoch mit dem Erwerb aufgrund der seinerzeitigen Vertragsbindung nicht mehr in Einklang bringen. Der Beschwerdeführer hat im Oktober 2009 ein Grundstück um EUR 50.000 gekauft und diesen Kauf mit einem Vertrag betreffend die Errichtung eines Rohbaus um EUR 139.116,60 verknüpft. Das sind jene Gegenleistungen, zu denen er sich damals verpflichtet hat, weshalb diese als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen sind.

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 5. Dezember 2016