

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache GR, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.09.2013, Nrn, 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 Bau, =GmbH, Geschäftsführer und Gesellschafter GF1, mit dem Geschäftszweig Immobilienmakler und Baumeister, wurde 2005 gegründet.

Ab 2010 hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) die Bauprojekte der GmbH geprüft. Dabei hat sich ergeben, dass die GmbH Baulücken gesucht hat, um darauf Einfamilien- Reihen- oder Doppelhäuser zu errichten. Für die Abwicklung des Grundstückserwerbes sind zum Teil Gesellschaften zwischengeschaltet worden; im gegenständlichen Fall - die Immo, Immobilientreuhänder, -makler und -verwalter (Geschäftsführer GF2), =VK. Sobald die VK ein Grundstück zur Verfügung und die GmbH hiefür ein Projekt erarbeitet hatte, hat die GmbH auf dem Grundstück eine Tafel/ Plakatwand aufgestellt, auf der das Bauvorhaben der GmbH ersichtlich gemacht wurde. Auf ihrer Homepage hat die GmbH damit geworben, dass neben dem von ihr angebotenen Gebäude auch ein Grundstück erworben bzw. finanziert werden könne.

Nach diversen Aussagen von Liegenschaftserwerbern und einer Mitarbeiterin des Bauamtes ist es nicht möglich gewesen, die Liegenschaft ohne Unterfertigung eines Werkvertrages mit der GmbH zu erwerben.

Am 14.12.2007 hat die VK mehrere benachbarte, unbebaute Grundstücke gekauft, welche zu der Liegenschaft EZ xy, und dem neu gebildeten Grundstück XY im Ausmaß von 2.802 m<sup>2</sup> zusammengelegt wurden und auf welchem sodann 6 Einfamilienhäuser errichtet werden sollten. Dieses Bauvorhaben wurde wie folgt betrieben:

## **Vorprojekt - Bauprojekt I**

- Die Plan hat für die VK als Bauwerberin Einreichpläne vom 31.1.2008 über die Errichtung von 6 Einfamilienhäusern mit Garage im Zuge einer Gesamtanlage erstellt.
- Am 6.3.2008 hat die VK bei der zuständigen Gemeinde das diesbezügliche Bauansuchen eingereicht.
- Zivilgeometer Dipl. Ing. RS hat das Grundstück XY vermessen und in einem Entwurf (Handrisskizze) vom 21.3.2008 vorläufig 6 Nutzungsabschnitte A bis F ausgewiesen und deren Flächen berechnet.
- Entsprechend diesem Lageplan hat die GmbH am 21.3.2008 einen Antrag um Bauplatzbewilligung gestellt.
- Mit Bescheid vom 9.6.2008 hat die Gemeinde die Bauplatzbewilligung erteilt.
- Am **14.7.2008** hat die Gemeinde der VK die **Baubewilligung** zur Errichtung von sechs Einfamilienhäusern mit Garagen auf dem Grundstück XY entsprechend dem Einreichplan vom 31.1.2008 erteilt.

Im Zuge von Erhebungen des GVG, ABNr, hat sich herausgestellt, dass die GmbH als Bauführerin auf ihrer Homepage die gegenständliche Einzelhausanlage mit Finanzierungsbeispielen für Haus mit Grundanteil und mit Treuhandabwicklung angeboten hat. Die Wohnfläche könne auf Wunsch vergrößert und individuell angepasst werden. Die Firma wirbt mit Argumenten wie, "alles aus einer Hand, Festpreisgarantie, freie Planung...". Dementsprechend hat sich, wie aus einem Fotodokument ersichtlich ist, zur Zeit der finanzamtlichen Erhebungen vor Ort (14.1.2010), auf dem verbliebenen unverbauten Grundstück weiterhin eine Werbetafel der GmbH befunden, welche Haus *und* Grundstück mit Finanzierungsbeispielen angeboten hat. Nach Aussage der Käufer des Nutzungsabschnittes D war diese Plakattafel auch schon 2008 dort aufgestellt.

Lt. Auskunft einer Mitarbeiterin des Bauamtes der Gem habe es Anfragen gegeben, ob auch nur der Grund und Boden alleine, also ohne Gebäude zu erwerben sei. Nach Angaben des Ansprechpartners Herrn GF1 von der GmbH hätten jedoch nur Personen ein Grundstück erwerben können, die auch mit der GmbH bauen wollten.

## **Grundstücks Kaufverträge - Realteilung**

In der Folge - zwischen Juli und September 2008 - hat die VK 4 der insgesamt 6 Grundanteile (Nutzungsabschnitte B bis D und F) verkauft.

Die Kaufverträge weisen auf eine geplante Realteilung hin:

### *I. Allgemeines*

*Es ist beabsichtigt, den für das gesamte Grundstück im Ausmaß von 2.810 m<sup>2</sup> bewilligten Bauplatz in weiterer Folge in 6 Bauplätze zu unterteilen, sodann soll eine Realteilung hinsichtlich dieser 6 Bauparzellen erfolgen.*

### *V. Gewährleistung und Haftung*

*Ebenso haftet die VK dafür, dass für die kaufvertragsgegenständlichen Grundstücksanteile zur Errichtung eines Eigenheimes eine Bauplatzeigenschaft vorliegt.*

## VII. Ideelle Miteigentumsbegründung

Die Käufer sind darüber belehrt worden, dass derzeit ob des gesamten Grundstückes ein Bauplatz bewilligt wurde. In weiterer Folge wird zwischen den Grundstückseigentümern eine Teilung der Bauplätze auf insgesamt 6 Bauparzellen zu erwirken sein.

In weiterer Folge wird eine Realteilung vorgenommen werden. Bis zur Realteilung steht den Käufern das alleinige Nutzungsrecht an jener Grundstücksfläche im Umfang von xxx m<sup>2</sup> zu, welche laut Handriss des Dipl. Ing. RS vom 21.3.2008 als Nutzungsabschnitt x ausgewiesen ist. ...

Sollte im Zuge der Bauplatzteilung, sowie im Wege der Realteilung der ideelle Miteigentumsanteil geringfügig abgeändert werden müssen, so sind die Vertragsparteien verpflichtet, die Abänderung unentgeltlich durchzuführen. ...

In diesem Sinn haben die VK und die bisherigen Käufer gemeinsam am 14.1.2009 gemäß der Vermessungsurkunde des Dipl. Ing. RS vom gleichen Tag auf dem bisherigen Bauplatz die Schaffung von 6 einzelnen Bauplätzen beantragt.

Mit Bescheid vom 9.3.2009 hat die Gemeinde 6 Bauplatzbewilligungen erteilt.

Mit Realteilungsvertrag vom 8.7.2009 wurde das Miteigentum am Grundstück XY aufgelöst und die bisherigen Miteigentümer haben die von ihnen gekauften vorläufigen Nutzungsabschnitte entsprechend der Vermessungsurkunde vom 21.3.2008 ins Alleineigentum erhalten.

## Errichtung von 4 Einfamilienhäusern

- Zwischen August 2008 und Februar 2009 haben alle bisherigen Käufer der GmbH jeweils den Auftrag zur Errichtung eines Einzelhauses "Toskana" erteilt.
- Am 9.1.2009 haben die Käufer gleichzeitig um Baubewilligung für die Errichtung eines Einfamilienhauses lt. Einreichplan der GmbH vom 10.12.2008 ersucht, welcher Plan den individuellen Vorstellungen der Käufer angepasst war, jedoch im Wesentlichen auf dem Vorprojekt aufbaute und weiterhin eine Gesamtanlage zum Gegenstand hatte.
- Am 23.3.2009 hat die Bauverhandlung für alle Bauwerber stattgefunden. Mit Bescheiden je vom 26.3.2009 hat die Gemeinde vier Baubewilligungen erteilt.
- Im Frühjahr 2009 wurden die Häuser sodann von der GmbH errichtet.

## Bauprojekt II

Mit **Kaufvertrag vom 25. September 2008** haben GR und ihr Ehegatte LR ideelle Miteigentumsanteile an obigem Grundstück XY, nämlich je x/y-stel Anteile und je einen Straßenanteil von y/z-stel, lt. Vermessung vom 21. März 2008, bezeichnet als Nutzungsabschnitt C im Umfang von 452 m<sup>2</sup>, um insgesamt 86.362,50 € gekauft.

Die Grunderwerbsteuer, =GrESt, für diesen Erwerbsvorgang wurde vom Schriftenverfasser RA für jeden Ehegatten in Höhe von 1.511,34 € selbst berechnet.

Auf dem ihnen zugesetzten Nutzungsabschnitt C haben die Ehegatten R sodann ein Haus wie folgt errichtet:

- Zunächst hat die GmbH als Bauführer und Planverfasser auf Basis des Vorprojektes einen zu oben nur leicht abgeänderten **Einreichplan - Top 3 vom 10.12.2008 für die Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage** (weiterhin) im Zuge einer **Gesamtanlage** erstellt.

Der Plan weist folgende Änderungen zum Vorprojekt auf: das Haus hat keinen Keller, die Garage wurde schmäler, der Eingang wurde verlegt, ein Vorbau wurde ergänzt, die Raumaufteilung wurde geändert. Ansonsten sind Größe, Höhe, Dachform sowie Platzierung am und Zufahrt zum Grundstück unverändert.

- Am 9.1.2009 haben die Ehegatten R gleichzeitig mit ihren Nachbarn das Bauansuchen lt. obigem Bauplan bei der Gemeinde eingereicht.
- Am 14.1.2009 haben alle Beteiligten gemeinsam die Schaffung von 6 einzelnen Bauplätzen auf dem bisherigen Bauplatz beantragt.
- Schuldschein und Pfandurkunde vom 15.1.2009 (lt. Grundbuch).
- Mit **Werkvertrag vom 27.2.2009** haben die Ehegatten R der GmbH den Auftrag erteilt, ein *Einzelhaus Toscana 120* auf dem Grundstück XY um einen Fixpreis von 79.797 € zu errichten. Für die Einreichplanung, welche im Leistungsumfang enthalten war, hat die GmbH einen im Vergleich zum Angebot um 10.000 € reduzierten Betrag verlangt. Im Werkvertrag wird festgehalten, dass die GmbH als Generalunternehmer auftritt und die ausführenden Firmen zu beaufsichtigen hat.
- Mit Bescheid vom 9.3.2009 hat die Gemeinde die geänderte Bauplatzbewilligung erteilt.
- Am 23.3.2009 hat die Bauverhandlung lt. Auskunft der Gemeinde gemeinsam für alle Bauwerber stattgefunden. Die Ehegatten R haben nicht teilgenommen, sondern sich durch die GmbH vertreten lassen.
- Am 26.3.2009 hat die Gemeinde schlussendlich den Ehegatten R die Baubewilligung zur Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage auf der (neuen) Grundparzelle Gst entsprechend dem Bauplan der GmbH vom 10.12.2008 erteilt. Das Bauvorhaben ist projektgemäß (entsprechend dem Bauplan einschließlich der Baubeschreibung) auszuführen..

### **Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. September 2013**

Aufgrund der finanzbehördlichen Prüfung der GmbH hat das GVG die GrESt für den gegenständlichen Erwerbsvorgang gemäß § 201 BAO neu in Höhe von 2.907,79 € festgesetzt, wobei es von einer Gesamtgenleistung in Höhe des Kaufpreises zuzüglich der Errichtungskosten für das Haus ausgegangen ist. In seiner Begründung führt das GVG aus, nach ständiger Rechtsprechung seien neben den Grundstückskosten auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die GrESt mit einzubeziehen, wenn die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstücks in finaler Verknüpfung stehen.

### **Berufung vom 17.10.2013**

Dagegen hat GR, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., Berufung erhoben, weil der Grundkaufvertrag und der Werkvertrag mit der GmbH miteinander in keinem Zusammenhang stünden.

Das GVG hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung am 3.12.2013 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht (BFG) 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 BFG als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung hat das BFG der Bf. Folgendes vorgehalten:

*Sie haben bloß einen Miteigentumsanteil (Nutzungsabschnitt C) erworben, für den eine bestimmte Bebauung bereits vorgesehen war (Bauplatzbewilligung bzw. Baubewilligung gemäß Vorprojekt). Sie haben lt. dem Einreichplan vom 10.12.2008 überdies die Errichtung eines Einzelhauses im Zuge einer Gesamtanlage beantragt. Sie waren somit lt. Aktenlage an die Vorgaben lt. Vorprojekt sehr wohl gebunden.*

Auf diesen Vorhalt hat die Bf. auszugsweise wie folgt geantwortet: Sie habe von der GmbH durch ein Zeitungsinserat erfahren, nach der Kontaktaufnahme habe sie von der GmbH erfahren, wo und bei wem sie ein Grundstück kaufen könne. Die GmbH habe ihr den Bau des Hauses mit Werkvertrag angeboten. Die Bf. habe sich den Typ des Hauses, im Rahmen der Baufluchtlinien, welche von der Gemeinde festgelegt waren, die Größe des Hauses, sowie die Aufteilung und Größe der Räume ausgesucht.

Des weiteren hat das BFG bei der Baubehörde die Einreichpläne I und II sowie die Verhandlungsschrift über die Bauverhandlung vom 23.3.2009 angefordert. Über Vorhalt hat die Baubehörde außerdem noch folgende Angaben gemacht:

*Für vier der parzellierten Grundstücke wurden von den jeweiligen mittlerweiligen Eigentümern Anfragen bzw. Änderungswünsche für die einzelnen Objekte des ehemaligen Bauprojektes I vorgebracht. Aus formalrechtlichen bzw. verfahrensökonomischen Gründen wurden für diese Objekte jeweils neue Baubewilligungsansuchen, mitsamt den gewünschten Änderungen, anstatt einer Abweichung zum genehmigten Bauprojekt I eingereicht. ... Mit Ausnahme des Wohnhauses der Ehegatten M, welches sich im Vergleich zur erstmaligen Genehmigung in seiner gesamten Gestaltung wesentlich vom ursprünglich geplanten Objekt unterscheidet, sind die Unterschiede zwischen Bauprojekt II und den korrespondierenden Objekten von Bauprojekt I unwesentlich. Ob die Grundstückseigentümer bei der Planung ihrer Bauprojekte II an das Bauprojekt I in privatrechtlicher Hinsicht gebunden waren, ist der Baubehörde nicht bekannt. Gleicher gilt für einen bloßen Grunderwerb und eine Eigenplanung für die jeweiligen Gebäude, losgelöst vom Vorprojekt der GmbH. Die Grundstückseigentümer sind der Baubehörde gegenüber erstmals mit ihrer Unterschrift auf den Bauansuchen sowie auf den Einreichunterlagen in Erscheinung getreten. Selbst aktiv wurden sie nur durch ihre Anzeige der Baufertigstellung. Die Bauverhandlung hat für alle Objekte des Bauprojektes II am 23.3.2009 gemeinsam stattgefunden. Anwesend war ... GF1, welcher*

*als vertretungsbefugte Person der GmbH, welche Planverfasserin und Bauführerin bei allen gegenständlichen Bauverfahren war, auftrat. Die GmbH nahm bei dieser Bauverhandlung zudem als Vertreterin der Antragsteller M,S und R teil.*

## **Beweiswürdigung**

Hinsichtlich der reinen Faktenlage ist der wesentliche Sachverhalt aufgrund des Akteninhaltes, insbesondere des Ergebnisses der finanzbehördlichen Erhebungen ABNr, der vorliegenden Verwaltungsbescheide und Verträge, sowie der ergänzenden Ermittlungen bei der Baubehörde erwiesen.

Zur Frage der Bauherrneigenschaft der Bf. gilt es zu bedenken:

Aufgrund von wirtschaftlichen Notwendigkeiten, den Angaben von Auskunftspersonen und der durch Vergleichsfälle erwiesenen ständigen Geschäftspraxis der GmbH erachtet es das BFG als erwiesen, dass die GmbH nur solche Käufer zum Erwerb eines Grundstückes zugelassen hat, die sich auch verpflichtet haben, ein Haus mit der GmbH zu errichten. Vor allem die Tatsache, dass alle vier auf dem Grundstück XY im Jahr 2009 erbauten Häuser von der GmbH auf Grundlage ihres Vorprojektes - und im Wesentlichen zeitlich abgestimmt - verwirklicht wurden, spricht dafür, dass es der GmbH auch tatsächlich gelungen ist, die Grundstückserwerber an ihre Vorplanung zu binden.

Weiters unterstreicht die Aussage der Bf., die GmbH habe ihr das Grundstück, auf dem sie sodann ihr Haus errichtet hat, genannt, den Zusammenhang zwischen Grund- und Hauskauf. Nicht zuletzt hat die Bf. bloß einen Miteigentumsanteil erworben, für den eine bestimmte Bebauung gemäß dem Vorprojekt der GmbH bereits vorgesehen war. Deshalb war die Bf., wie sie selbst zugibt, auch an Vorgaben (Baufluchttlinien von der Gemeinde) gebunden. Der sinngemäßen Behauptung der Bf., sie habe ihr Haus individuell als Bauherrin geplant, kommt daher keine Bedeutung zu. Der zeitliche Ablauf, die Ergebnisse der finanzbehördlichen Erhebungen ABNr, der ergänzenden Ermittlungen des BFG bei der Gemeinde und nicht zuletzt die Angaben der Bf. selbst widersprechen dieser Behauptung.

## **Rechtslage**

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

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.

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

## **Erwägungen**

Die vom GVG in seinem Bescheid vom 17. September 2013 vorgenommene GrEST Berechnung wird der Höhe nach nicht angefochten. Strittig ist ausschließlich der kausale Zusammenhang zwischen Grund- und Hauskauf.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Zif. 1 GrESTG der GrEST unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (VwGH vom 18. Juni 2002, 2001/16/0437).

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

Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zum sogenannten einheitlichen Vertragsgegenstand sollen anhand objektiver Merkmale die Fälle, in denen die Bebauung eines im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch unbebauten Grundstücks auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht, von den Fällen abgegrenzt werden, in denen es der Anbieterseite gelungen ist, den Erwerber entweder durch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen oder durch Herstellung eines objektiven Zusammenhangs zwischen Grundstückskaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag an die geplante Bebauung des Grundstückes zu binden (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99).

Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand unter anderem auch dann sein, wenn ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, d.h. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Diese Voraussetzungen liegen ua. in den Fällen regelmäßig vor, in denen der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war, und - bei einer Personenmehrheit auf der Veräußererseite - die auf der Veräußererseite auftretenden Personen auf Grund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge (Übereignung des Grundstückes und Errichtung des Gebäudes) hinwirken. Des Abschlusses eines auf die gemeinsame Verschaffung des (bebauten) Grundstückes gerichteten Vertrages bedarf es nicht, vielmehr reicht ein Zusammenwirken auf der Veräußererseite aus (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99). Schon die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Grundstückserrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhangs steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstücks Kaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen (BFH vom 23. November 1994, II R 53/94).

Ein Zusammenwirken auf der Veräußererseite zwischen der VK und der GmbH ist aufgrund der personellen Verbindung und des laufenden abgestimmten Vorgehens unzweifelhaft anzunehmen. Es war das Geschäftsmodell der GmbH, fertige Planungen für ein konkretes Grundstück der VK anzubieten, welches bei einer Vielzahl von Projekten verwirklicht worden ist. Es ist einleuchtend, dass es vorrangiges wirtschaftliches Interesse der beteiligten Firmen gewesen ist, die Grundstücke, über welche man verfügen konnte, nur an solche Interessenten zu verkaufen, welche sich auch zum Bau eines Hauses durch die GmbH lt. deren Vorplanung verpflichtet haben. Dies wird durch die Angabe einer Mitarbeiterin des zuständigen Bauamtes bestätigt. Lt. Ermittlungsergebnisse hat die GmbH auch im konkreten Fall Haus *und* Grundstück angeboten.

Jedenfalls hat erwiesenermaßen ein bis zur Baureife fertiges Projekt der GmbH bestanden, für welches bereits die Bauplatzbewilligung und die Baubewilligung seit 14.7.2008 vorgelegen sind. In der Folge lässt nach Ansicht des BFG die einheitliche Abwicklung der vier gegenständlichen Bauprojekte durch die GmbH nur den Schluss zu,

dass die von der GmbH geplante Bebauung des Grundstückes, wenn auch mit zeitlicher Verzögerung und individuellen Anpassungen, auch tatsächlich realisiert wurde.

Die GmbH hat alle 4 Häuser im Wesentlichen entsprechend der Vorplanung erbaut. Das Bauansuchen wurde auf Grundlage des einheitlichen Bauplanes "*für die Gesamtanlage*" vom 10.12.2008 gestellt (nicht zuletzt weil zu diesem Zeitpunkt noch immer Bauplatzbewilligung und Baubewilligung des Vorprojektes gültig waren). Zeitlich wurden alle vier Bauvorhaben gleichzeitig von der GmbH vorangetrieben und von der Gemeinde abgewickelt:

Bauansuchen, Bauplan, Ansuchen um Bauplatzbewilligung, Bauplatzbewilligungen, Bauverhandlung und Baubewilligungen jeweils vom gleichen Tag.

Bei objektiver Betrachtungsweise kann daher als erwiesen angenommen werden, dass die Bf. schon im Zeitpunkt des Grundkaufes die in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkrete und bis annähernd zur Baureife gediehene Vorplanung der GmbH (aus dem Zeitungsinserat) gekannt und auch angenommen hat. Es war der Bf. klar, dass sie auf dem Nutzungsabschnitt C nur das bestimmte Gebäude der GmbH, welches diese zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten hat, errichten werde. Dem widerspricht auch die in einem gewissen Umfang gegebene Eigenplanung der Bf. und die aus "verfahrensökonomischen Gründen" zweite Baubewilligung nicht. Vielmehr lässt die Werbestrategie der GmbH ("alles aus einer Hand, Festpreisgarantie, freie Planung") nur den Schluss zu, dass die Bf. als einheitlichen Leistungsgegenstand ein bebautes Grundstück erhalten hat.

Eine gewisse zeitliche Verzögerung zwischen Grundkauf im September 2008 und Werkvertrag im Februar 2009 lässt sich dadurch erklären, dass die Finanzierung offenkundig erst im Jänner 2009 gesichert war. Die Planungsphase war jedoch mit Sicherheit spätestens im Dezember 2008 abgeschlossen.

Überdies ist nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 30.5.1994, 93/16/0095) für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft entscheidend, dass Miteigentümer als gemeinsame Bauherren entscheiden können, ob, wann und wie ein im Miteigentum stehendes Grundstück bebaut wird.

Vor allem der Erwerb von bloßem Miteigentum spricht somit massiv für den kausalen Zusammenhang zwischen Grund- und Hauskauf, weil Miteigentümer über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung nicht frei entscheiden können. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsam gehörige Grundstück kraft eines gemeinsamen Willensentschlusses verfügen. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden. In diesem Sinn spricht das einhellige Vorbringen der Miteigentümer, sich erst bei Baubeginn kennengelernt zu haben und keine Absprachen hinsichtlich der Bauvorhaben getroffen zu haben, gegen die Bf. Demgegenüber ist die Initiative für die Bebauung eindeutig schon vor Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages für das Grundstück allein von der Veräußererseite ausgegangen. Diese

hat wesentliche Entscheidungen über die Art der Bebauung des Gesamtgrundstückes XY im Zuge der Parzellierung vorweggenommen, zB Grundstücksgröße, Aufschließung. Indem die VK überdies durch ihr Bauansuchen bei der Gemeinde die Zustimmung zur Bebauung mit zweistöckigen Häusern "Toskana" eingeholt hat, war es der Veräußererseite möglich, Interessenten ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück anzubieten.

Unter diesen Voraussetzungen lässt der Gesamtzusammenhang nach Ansicht des BFG nur den Schluss zu, dass die Bf. das vorhandene Bebauungskonzept übernommen hat. Bereits im Zeitpunkt des Grundkaufes am 25.9.2008 war der Wille der Bf. auf den Erwerb eines durch Realteilung zu schaffenden eigenen Grundstückes samt dem von der GmbH vorgeplanten und darauf errichteten Bauwerk gerichtet und nicht bloß auf den Erwerb eines unbebauten Nutzungsabschnittes, sodass ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen Grund- und Hauskauf besteht.

Ein Grundstückserwerber ist jedenfalls nur dann als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen, wenn er

- 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- 2) das Baurisiko zu tragen hat, und
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

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

Die Bf. konnte auf die Planung der zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes baubehördlich bereits bewilligten Gesamtanlage jedenfalls keinen Einfluss nehmen (siehe auch oben). Auch wenn im Zuge der tatsächlichen Bauausführung und aufgrund der beabsichtigten Realteilung geringe Anpassungen des bewilligten Bauvorhabens vorgenommen wurden und eine Planauswechslung und eine neuerliche Baubewilligung "aus formalrechtlichen und verfahrensökonomischen Gründen" erfolgten, war damit jedoch keine gänzliche Neuplanung beabsichtigt. Auch wenn die Bf. vorbringt, dass sie das Haus nach ihren individuellen Vorstellungen geplant habe, ist es dabei zu keinen wesentlichen Änderungen gekommen, vielmehr war ein standardisierter Haustyp Toskana geplant, bei dem nur Änderungen im Detail vorgenommen wurden. Der VwGH erachtet jedenfalls eine Eigengestaltung der Innenräume für die Bauherrneigenschaft nicht für wesentlich.

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

Ad 2) Vertragspartner der Bf. hinsichtlich des Leistungsumfangs gemäß dem Werkvertrag vom 27.2.2009 war als Generalunternehmer ausschließlich die GmbH, was gegen die Bauherreneigenschaft der Bf. spricht.

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

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

In seiner Gesamtheit spricht die Vorplanung und die koordinierte Ausführung der 4 Bauprojekte letztendlich für die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch die Bf. Damit ist aber von einer finalen Verknüpfung zwischen Grundkauf und Errichtung des Eigenheimes auszugehen. Nimmt man aber als erwiesen an, dass die Bf. die Vorplanung und das diesbezügliche Angebot der GmbH im Wesentlichen angenommen hat, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

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

Linz, am 22. Mai 2018

