

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.09.2013, ErfNr, StNr, betreffend Grunderwerbsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Die Bauführer, =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 Verkäuferin, Immobilientreuhänder, -makler und -verwalter (Geschäftsführer Gf2), =VK. Sobald die GmbH ein Grundstück zur Verfügung und hierfür 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 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, 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 GmbH hat Einreichpläne vom 31.1.2008 über die Errichtung von 6 Einfamilienhäusern mit Garage im Zuge einer Gesamtanlage erstellt; als Bauwerber scheint die VK auf.
- Am 6.3.2008 hat die VK bei der zuständigen Gemeinde das diesbezügliche Bauansuchen eingereicht.
- Zivilgeometer Dipl. Ing. DI hat das Grundstück vermessen und in einem Entwurf (Handrisskizze) vom 21.3.2008 vorläufig 6 Nutzungsabschnitte A bis F ausgewiesen und deren Flächen berechnet.
- Sodann hat die Gemeinde mit Bescheid vom 9.6.2008 auf Basis obiger Vermessungsurkunde die Bauplatzbewilligung erteilt.
- Die Gemeinde hat der VK am **14.7.2008** 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 Angaben der Käufer des gegenständlichen Nutzungsabschnittes war diese Plakattafel auch schon 2008 dort aufgestellt.

Lt. Auskunft einer Mitarbeiterin des Bauamtes der Gemeinde 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*

*Die VK haftet 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. DI 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. DI 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 um Baubewilligung für die Errichtung eines Einfamilienhauses lt. Einreichplan der GmbH vom 10.12.2008 ersucht, welcher Plan weiterhin eine Gesamtanlage zum Gegenstand hatte. In drei Fällen (B bis D) war der Plan im Wesentlichen mit dem Vorprojekt ident, im gegenständlichen Fall wurden geringe Änderungen vorgenommen.
- 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**

Bereits am 12.2.2008 haben Bf und ihr Ehegatte gegenüber der VK ein verbindliches Kaufanbot hinsichtlich des gegenständlichen Grundstücksanteiles gestellt. Mit

**Kaufvertrag vom 21. Juli 2008** haben sie sodann ideelle Miteigentumsanteile an obigem Grundstück XY, nämlich je 208/2802-stel Anteile und je einen Straßenanteil von 117/22416-stel, lt. Vermessung vom 21. März 2008, bezeichnet als Nutzungsabschnitt F im Umfang von 416 m<sup>2</sup>, um insgesamt 74.748 € gekauft.

Die Grunderwerbsteuer, =GrESt, für diesen Erwerbsvorgang wurde vom  
Schriftenverfasser RA in Höhe von 1.308,09 € für jeden Ehegatten selbst berechnet.

Auf dem ihnen zugedachten Nutzungsabschnitt F haben die Ehegatten Bf sodann ein  
Haus errichtet.

- Zu diesem Zweck hat die GmbH auf Basis des Vorprojektes einen mit **19.9.2008**  
datierten Bauplan erstellt, welcher folgende Änderungen zum Vorprojekt aufweist:  
Das Haus, die Eingangstür und die Terrasse wurden um 90 Grad gedreht, sodass das  
Haus nunmehr nach Süden anstatt nach Westen ausgerichtet ist. Das Haus wurde  
an der Längsseite verkleinert, es wurden kein Vorbau und keine Garage angebaut, im  
Dach wurde eine Gaube ergänzt, die Innenaufteilung der Räume wurde hingegen nur  
unwesentlich verändert.
- Daraufhin haben die Ehegatten Bf mit **Werkvertrag vom 14.11.2008** der GmbH den  
Auftrag erteilt, auf dem Grundstück XY ein Einzelhaus Toskana 120 + Erker um einen  
**Fixpreis** von 107.397 € zu errichten. Die Erstellung des Einreichplanes war in dieser  
Leistung enthalten. Festgehalten wird darin, dass die GmbH als Generalunternehmer  
auftritt und qualifizierte Unternehmen mit der Ausführung der Bauarbeiten beauftragt.  
Zusätzlich haben die Ehegatten Bf ein verbindliches Vermittlungsangebot für diverse  
Ausbauarbeiten (Sanitär- und Elektroinstallation, Wärmepumpe, Fensterbänke, Fassade  
mit einem Fixpreis von 72.400 €) erteilt.
- In der Folge hat die GmbH als Bauführer und Planverfasser den obigen Plan  
als **Einreichplan - Top 2, datiert mit 10.12.2008, für die Errichtung eines  
Einfamilienhauses** (weiterhin) **im Zuge einer Gesamtanlage** bei der Gemeinde  
eingereicht.
- Am 9.1.2009 haben die Ehegatten Bf das Bauansuchen lt. obigem Bauplan - gleichzeitig  
mit den übrigen Käufern - bei der Gemeinde eingereicht.
- Am 14.1.2009 haben alle Beteiligten gemeinsam die Schaffung von 6 einzelnen  
Bauplätzen auf dem bisherigen Bauplatz beantragt.
- Mit Bescheid vom **9.3.2009** hat die Gemeinde die geänderte **Bauplatzbewilligung**  
erteilt.
- Am 23.3.2009 hat die Bauverhandlung, lt. Mitteilung der Gemeinde für alle  
4 Bauvorhaben, stattgefunden.
- Am **26.3.2009** hat die Gemeinde schlussendlich den Ehegatten Bf die **Baubewilligung**  
zur Errichtung eines Einfamilienhauses auf der Grundparzelle GstNr entsprechend dem  
Bauplan der GmbH vom 10.12.2008 erteilt.
- Die Baufertigstellung wurde von den Ehegatten Bf selbst angezeigt.

### **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  
3.187,54 € festgesetzt, wobei es von einer Gesamtgenleistung in Höhe des halben  
Kaufpreises zuzüglich der halben Errichtungskosten für das Haus in Höhe von  
53.698,50 € 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 4.10.2013**

Dagegen hat Bf, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., Berufung erhoben, weil sie erst nach dem Kauf des Grundstückes über ein frei zu bestimmendes Bauunternehmen den Rohbau habe errichten lassen. Die Bf. sei Bauherrin gewesen und hätte das Objekt nach ihren individuellen Vorstellungen geplant. An eine von dritter Seite vorgegebene Planung, geschweige denn an ein Baukonzept sei die Bf. in keinsten Weise gebunden gewesen. Die Bf. beantragt die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Das GVG hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung 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. bezüglich ihrer Behauptung, nicht an das Vorprojekt gebunden gewesen zu sein, vorgehalten, sie hätte bloß einen Miteigentumsanteil erworben, für den eine bestimmte Bebauung bereits bewilligt war, und der Einreichplan habe weiterhin die Errichtung eines Einzelhauses im Zuge einer Gesamtanlage vorgesehen. Die Bf. hat weiters 4 Fragen des BFG wie folgt beantwortet:

- Frage 1: Vom Grundstück bzw. Bauprojekt hätte die Bf. über mündliche Information durch Verwandte erfahren.
- Frage 2: Die Bf. habe ein separates Angebot für das Grundstück der VK erhalten.
- Frage 3: Auf die Frage nach weiteren Schriftstücken in Zusammenhang mit den Hauserwerb legt die Bf. das Kaufanbot vom 12.2.2008 und das verbindliche Vermittlungsangebot der GmbH vom 14.11.2008 vor.
- Frage 4: nach Abweichungen vom Vorprojekt: *"Unser Haus wurde individuell nach unseren Vorstellungen geplant, zB Änderung zu Einreichprojekt (andere Lage), Verlagerung der Baufluchtlinie um 0,5 m, Änderung der Terrassen, Änderung bei Fenstern, Verlagerung Sickerschacht."*

Weiters hat das BFG bei der Baubehörde den Einreichplan I vom 31.1.2008 und die Verhandlungsschrift über die Bauverhandlung vom 23.3.2009 angefordert und hat die Baubehörde über Vorhalt 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 Bf, 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. Gleiches 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 Ehegatten B darüber hinaus auch mit ihrer Teilnahme an der Bauverhandlung. 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 Bf, S und R teil. Die Ehegatten B nahmen ... selbst als Antragsteller teil.*

### **Mündliche Verhandlung**

In der mündlichen Verhandlung am 9.5.2018 hat die Bf. besonders darauf hingewiesen, dass sie nie gezwungen gewesen sei, mit der GmbH zu bauen. Es sei immer klar gewesen, dass der Miteigentumsanteil ihr Grundstück sei, wofür danach die Realteilung durchgeführt werde. Zwischen Kaufanbot für das Grundstück im Februar und Werkvertrag im November hätte die Bf. im Internet noch bei anderen Firmen recherchiert, aber die GmbH sei sehr billig gewesen. Der Plan vom September bezeichne den Zeitpunkt, wo die Bf. das Angebot der GmbH durchgegangen sei und ihre Änderungswünsche bekannt gegeben habe. Dass für das Angebot schon eine Baubewilligung vorgelegen sei, habe man der Bf. nicht gesagt. Wenn die GmbH die Änderungen nicht durchgeführt hätte, hätte die Bf. nicht gebaut. Die Nachbarn hätte die Bf. erst zu Baubeginn kennen gelernt.

### **Beweiswürdigung**

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

Aufgrund von wirtschaftlichen Notwendigkeiten und der durch Vergleichsfälle erwiesenen ständigen Geschäftspraxis der GmbH erachtet es das BFG überdies 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 gelungen ist, die Grundstückserwerber an ihre Vorplanung zu binden. Dies unterstreicht die Aussage der Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass sie im September ausgehend vom Angebot der GmbH (wobei es sich offenbar um das Bauprojekt I gehandelt hat) "Änderungswünsche" bekannt gegeben habe. Das BFG ist daher zu dem Schluss gekommen, dass die Bf. sehr wohl von der Vorplanung der GmbH Gebrauch gemacht hat, auch wenn ihr das weder von der VK noch von der GmbH bewusst gemacht wurde. Die GmbH hat ja gerade mit Argumenten wie "alles aus einer Hand, freie Planung..." geworben. Im Ergebnis hat sich die Bf. aber in das Gesamtkonzept "Errichtung von 6 Einfamilienhäusern" einbinden lassen.

Das BFG erachtet es daher bei einer Gesamtbetrachtung des Geschehensablaufes und aller vier Bauprojekte trotz des Parteienvorbringens als erwiesen, dass der Bf. von der Veräußererseite ein Grundstück samt einem - nach eigenen Vorstellungen angepassten - Einfamilienhaus zu einem bestimmten Preis angeboten wurde und die Bf. dieses Angebot faktisch auch angenommen hat.

### **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 GrESt.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 wird die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung berechnet.

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 17.9.2013 vorgenommene GrESt Berechnung wird der Höhe nach nicht angefochten. Strittig ist ausschließlich der Leistungsgegenstand bzw. die Frage, ob das GVG zu Recht neben dem Kaufpreis für das Grundstück auch die Herstellungskosten für das Einfamilienhaus in die Bemessungsgrundlage der GrESt einbezogen hat.

A)

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof (=VwGH) in seiner ständigen Rechtsprechung zu einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Sachverhalten klargestellt:

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 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 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 Zusammenhanges 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 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).

Unter Beachtung dieses rechtlichen Hintergrundes gilt es zur entscheidungswesentlichen Frage des Leistungsgegenstandes zu bedenken:

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 überdies 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 auch für das konkrete Projekt bestätigt.

Die **Vorplanung** eines bis zur Baureife fertigen Bauprojektes I durch die GmbH ist unzweifelhaft dadurch erwiesen, dass bereits die Bauplatzbewilligung und die Baubewilligung zu Beginn 2008 hierfür vorgelegen sind. Die Veräußererseite hat somit hinsichtlich ihrer Liegenschaft die Entscheidung getroffen, in welcher Form die Teilung in einzelne Baugrundstücke erfolgen sollte und die Vermessung und Parzellierung veranlasst. Weiters hat die Veräußererseite für das Bauprojekt I in groben Zügen auch die Bebauung hinsichtlich Größe, Lage und Art der Gebäude vorgeplant. Aufgrund dieser Vorplanung konnte die Veräußererseite ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbieten.

In der Folge lässt nach Ansicht des BFG die einheitliche Abwicklung der vier gegenständlichen Bauprojekte II 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. Bei allen 4 Bauvorhaben hat die GmbH den Auftrag zur Errichtung eines Hauses erhalten, haben die tatsächlich errichteten Häuser im Wesentlichen der Vorplanung der GmbH entsprochen und wurde das Bauansuchen 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. Auch zeitlich wurden alle 4 Bauvorhaben einheitlich von der GmbH vorangetrieben und von der Gemeinde abgewickelt (Bauansuchen am 9.1.2009 lt. Bauplan vom 10.12.2008, Bauplatzbewilligungen am 9.3.2009 gemäß Ansuchen vom 14.1.2009, Bauverhandlung jeweils am 23.3.2009, Baubewilligungen vom 25.3.2009).

Demgemäß ist es der Veräußererseite offenkundig tatsächlich gelungen, die Grundstücke nur an solche Kaufinteressenten zu verkaufen, die zur Errichtung des Gebäudes im Sinne der Vorplanung und unter den finanziellen Vorgaben der GmbH bereit waren.

Auch die Bf. hat sich in die Vorplanung der GmbH einbinden lassen, indem sie in zeitlicher Nähe zum Grundstückskauf das im Vergleich zur Vorplanung individuell abgeänderte Haus Toskana durch die GmbH hat errichten lassen. Dies unterstreicht auch die Aussage der Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass sie im September ausgehend vom Angebot der GmbH (wobei es sich offenbar um das Bauprojekt I gehandelt hat) "Änderungswünsche" bekannt gegeben habe. Dass der GmbH die Bindung der Bf. und die erfolgreiche Realisierung des Gesamtkonzepts lt. Vorplanung offensichtlich gelungen ist, ist auch am Äußeren der betreffenden Gebäude erkennbar (anhand des digitalen OÖ Raum-Informationen-Systems DORIS). Das Haus der Bf. fügt sich in den Gesamtplan ein und es besteht eine große Übereinstimmung der Bauten mit dem Bauprojekt I, insbesondere hinsichtlich Größe, Grundriss, Fluchtlinie und Situierung am Grundstück.

Die **Hinnahme** des von der Anbieterseite vorbereiteten Angebotes (bestimmtes Haus der GmbH auf dem dafür vorgesehenen Grundstück der VK) durch die Erwerber indiziert aber einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung.

Wenn die Bf. argumentiert, sie wäre nicht an die GmbH gebunden gewesen, so ist ihr die oben zitierte Judikatur des BFH entgegenzuhalten, wonach es nicht darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Über das "Wie" einer Bebauung war die Bf. im Zeitpunkt des Grundkaufes jedenfalls insofern nicht mehr frei, als für die Bebauung des Grundstückes der VK bereits eine rechtskräftige Baubewilligung der Stadtgemeinde vorgelegen ist. Nicht zuletzt hat die Bf. deshalb durch ihre Unterschrift am Einreichplan die Errichtung eines Einfamilienwohnhauses weiterhin im Zuge einer Gesamtanlage beantragt. Dadurch hat sie das vorhandene Bebauungskonzept übernommen.

Wenn aber die Veräußererseite 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 die Bf. dieses Angebot als einheitliches annimmt"* (siehe oben), dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.

B)

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 30.5.1994, 93/16/0095) ist 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.

Erwiesenermaßen ist die Initiative für die Bebauung im gegenständlichen Fall schon vor Abschluss des Kaufvertrages für das Grundstück allein von der Veräußererseite ausgegangen. Diese hat wesentliche Entscheidungen über die Art der Bebauung des Gesamtgrundstückes im Zuge der Parzellierung vorweggenommen, zB Grundstücksgröße, Aufschließung. Indem die VK durch ihr Bauansuchen bei der Gemeinde die Zustimmung zur Bebauung mit zweistöckigen Häusern "Toskana" eingeholt hat, war es der Veräußererseite sodann möglich, Interessenten ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück anzubieten.

C)

Demgegenüber ist ein Grundstückserwerber nach der ständigen Judikatur des VwGH 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 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. Auch wenn im Zuge der tatsächlichen Bauausführung und aufgrund der beabsichtigten Realteilung Anpassungen dieses 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 wurde wie vorgesehen ein Haustyp Toskana erbaut.

Diesbezüglich kann auf diverse Judikate des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen werden, in denen er weder Änderungen in der Raumaufteilung, noch eine Eigengestaltung der Innenräume für wesentlich erachtet hat (VwGH vom 26. März 1992, 90/16/0211, 0212; VwGH vom 24. März 1994, 93/16/0168). Auch das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse oder Änderungen der Fensteranzahl sind nicht als wesentlich zu betrachten (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0230, 0231). In einer Vergrößerung des Kellers oder einem Hinzufügen eines Wintergartens hat der VwGH ebenso wenig eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion erblickt (VwGH vom 16. November 1995, 93/16/0017). Nicht zuletzt ist der VwGH davon ausgegangen, dass eine Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl des Baustoffes der Annahme eines Zusammenhanges zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen steht (VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

In Anlehnung an die dargestellte Judikatur war die Einflussnahme der Bf., welche sich im Wesentlichen auf die geänderte Ausrichtung beschränkt hat, nicht ausreichend, um ihre Bauherreneigenschaft zu begründen.

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) Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist (vgl. VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0176).

Der Vertragspartner der Bf. hinsichtlich des Leistungsumfanges gemäß dem Werkvertrag samt Vermittlungsangebot vom 14.11.2008 war ausschließlich die GmbH als Generalunternehmer, welche auch die ausführenden Firmen beizustellen und zu beaufsichtigen hatte. Dies spricht ebenfalls gegen die Bauherreneigenschaft der Bf.

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 Bauherr hinsichtlich des auf dem erworbenen Nutzungsabschnitt errichteten Eigenheimes war.

In ihrer Gesamtheit sprechen daher die Vorplanung und die koordinierte Ausführung der 4 Bauprojekte sowie der Erwerb von Miteigentum 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.

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 11. Juni 2018