

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Mag. Thomas Burkowski, Gerstnerstraße 8/EG, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 01.06.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28.04.2015, ErfNr, StNr, betreffend Grunderwerbsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Verkäuferin, =VK, Geschäftsführerin Gf1, als Grundeigentümerin und die Bauführerin, =GmbH, FBNr, Geschäftsführer Gf2, als Bauführerin haben gemeinsam geplant, ein größeres Areal in M zu parzellieren und sodann mit Einzel-, Doppel- oder Reihenhäusern (insgesamt über 50 Objekte) zu bebauen.

"Projekt", =STR

Die Umsetzung des Projektes ist in vier Abschnitten erfolgt. Der gegenständliche Fall betrifft das Reihenhaus TOP 6 aus dem Bauabschnitt I, im Zuge dessen 2 Reihenhäuser und 6 Wohnhäuser (12 Wohneinheiten) errichtet wurden.

Folgende Ereignisse - in chronologischer Reihenfolge - haben zur Verwirklichung des Bauvorhabens geführt.

- Teilungsplan vom 9.9.2010 des Vermessungsbüros Geometer, die Grundstücksfläche XY im Gesamtausmaß von 6.764 m² wird in 12 Parzellen und eine Aufschließungsstraße unterteilt, unter anderem wird das gegenständliche Grundstück xy im Ausmaß von 496 m² herausgemessen.
- Bebauungsplan Nr "Str" rechtskräftig seit 1.11.2010.

- Bauplatzbewilligungen vom 17.1.2011
- **Einreichplan** - Top 4, 5 und 6 für die Errichtung eines Reihenwohnhauses im Zuge einer Gesamtanlage **vom 4.2.2011**,
als Bauwerber und Grundeigentümer ist die VK, als Planverfasser die GmbH ausgewiesen.
- Bauverhandlung am 17.3.2011,
Antragsteller, Bauwerber und Grundeigentümer ist die VK, Gegenstand der Verhandlung ist das im Plan der GmbH vom 4.2.2011 dargestellte Bauvorhaben (Errichtung von 2 Reihenhäusern mit jeweils 3 Wohneinheiten sowie 6 Einzelhäusern).
- **Baubewilligung vom 30.3.2011**,
der Bürgermeister der Stadtgemeinde M als Baubehörde I. Instanz erteilt betreffend der Errichtung von 2 Reihenhäusern und 6 Wohnhäusern der VK die Baubewilligung;
vom bewilligten Bauvorhaben darf ohne Bewilligung der Baubehörde nicht abgewichen werden.
- Kaufanbot vom 07.09.2011
- **Kaufvertrag vom 28.10.2011**,
die Lebensgefährten Bf2 und Bf, =Käufer, kaufen von der VK das Grundstück xy, GB, im Ausmaß von 496 m² um einen Kaufpreis (inklusive Geometerkosten) von 44.984 €. Punkt X des Kaufvertrages lautet:
Die Käufer erklären dem Schriftenverfasser über ausdrückliche Belehrung desselben, bis dato noch keinen Werkvertrag mit einem bauausführenden Unternehmen geschlossen zu haben. Die Käufer werden sich erst nach Abschluss gegenständlichen Kaufvertrages über ein entsprechendes Bauunternehmen hinsichtlich der Errichtung eines Eigenheimes Anbote einholen und sodann entsprechende Werkverträge abschließen.

Der Schriftenverfasser, Rechtsanwalt RA, hat die Grunderwerbsteuer (=GrESt) für die beiden Erwerbsvorgänge von Bf2 und Bf jeweils mit 3,5 % vom halben Kaufpreis, das sind 787,22 €, selbst berechnet.

- **Werkvertrag vom 16.12.2011**,
die Käufer von Grundstück xy beauftragen die GmbH mit der Errichtung eines Reihenhauses H 120 mit Keller um einen Fixpreis von 106.650 €. Die GmbH tritt als Generalunternehmer auf und beauftragt qualifizierte Unternehmen mit der Ausführung der Bauarbeiten; sie hat die Einreichplanung samt einmaliger Planänderung, sämtliche Amtsgespräche und die Bauaufsicht zu erbringen.
- Am 20.4.2012 meldet die GmbH die Fertigstellung des Rohbaues einschließlich der Dachdeckung für die Tops 4-6.
- Die Baufertigstellungsanzeige für Top 6 ist am 17.9.2012 durch die Käufer erfolgt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Selbstberechnung der GrESt für das Projekt STR, ABNr, hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (=GVG) festgestellt:

Bei den überwiegenden Erwerben wurde zumindest der sogenannte Edelrohbau mit Werkvertrag von der GmbH erworben. Die weiteren Ausbaustufen waren

offensichtlich individuell zu erwerben oder nicht. Die Werkverträge wurden zeitnah zu den Grundstückserwerben abgeschlossen (bzw. datiert). Somit ist der Erwerb lt. Werkvertrag in finaler Verknüpfung mit dem Grundstückserwerb zu sehen.

GrEST Bescheid vom 28.4.2015

Aufgrund dieses Prüfungsergebnisses hat das GVG mit Bescheid vom 28.4.2015 gemäß § 201 BAO die GrEST für den Grundstückserwerb der Bf neu in Höhe von 2.653,60 € festgesetzt. Die Gegenleistung hat sich dabei jeweils aus dem halben Grundstücks- und Hauskaufpreis zusammengesetzt.

Der Grundstückserwerber sei an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators (=GmbH) vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen. Es liege daher ein Kauf eines Grundstückes mit einem herzustellenden Gebäude vor. Zwischen Abschluss des Kaufvertrages mit der VK und des Werkvertrages mit der GmbH bestehe ein enger sachlicher Zusammenhang.

Beschwerde vom 29.5.2015

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde der Bf, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., vom 29.5.2015 mit dem Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und der folgenden Begründung:

Bautechnisch handelt es sich gerade nicht um ein klassisches Reihenhhaus. Jedes der gegenständlichen und sich jeweils auf einer eigenständigen Liegenschaft befindlichen Häuser ist so ausgeführt, dass es für sich genommen aufgrund der Ab- und Zu- bzw. Versorgungsleitungen als auch der eigenständigen Bauweise im Bereich der Außenwände jeweils für sich alleine errichtet werden konnte bzw. hätte können. Ebenso wenig trifft die schlicht argumentationslos behauptete Bindung an einen bestimmten Plan oder einen bestimmten Errichter zu. Der vorher bestandene Plan selbst wurde in so erheblichen Punkten wie der Gesamtgröße des Gebäudes und der Raumaufteilung und -verteilung sowie der Fenster von der Bf. geändert.

In Bezug auf die Errichtung wurden von der Bf. verschiedene Angebote bzw. Informationen zur Errichtung eingeholt, wobei die GmbH das beste Angebot erstattete. Ob dies an der allgemeinen Preisgestaltung der genannten Gesellschaft oder daran, dass diese Gesellschaft aus nachvollziehbaren Gründen möglichst viele Objekte in unmittelbarer Nähe ihres Sitzes errichten wollte, gelegen war, kann dabei dahingestellt bleiben. Letztlich wurde eine Liegenschaft zur Errichtung eines eigenständigen Gebäudes durch die Bf. erworben und bestand kein sachlicher jedenfalls aber kein bindender Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Liegenschaft und dem Werkvertrag mit der GmbH. Der eigentliche Ankauf der Liegenschaft erfolgte bereits durch ein Kaufanbot vom 07.09.2011 (unter dem Vorbehalt der Bankfinanzierung) der Kaufvertrag als Folge des Kaufanbotes wurde am 28.10.2011 errichtet. Der Werkvertrag datiert vom 16.12.2011, wobei die notwendigen Planänderungen zum geänderten Gebäude im Februar 2012 durchgeführt wurden.

Auch der Umstand, dass die grundsätzliche gleichzeitige Einreichung mehrerer Häuser aus förderungstechnischen Gründen in einem erfolgen musste, stellt diesbezüglich keinen bindenden oder sachlichen Zusammenhang dar. Einerseits war die Bf. nicht an die diesbezüglichen Auflagen gebunden und sind andererseits auch erhebliche Änderungen (Gebäudegröße und Raumaufteilung sowie Fenster) erfolgt. Eine Bindung an den Ursprungsplan bestand daher für die Bf. nicht. In der Nachbarschaft wurden ebenso - soweit dies vom Hörensagen der Bf. bekannt ist - auf von der VK verkauften Liegenschaften Häuser durch andere Baufirmen als der GmbH errichtet, was ebenso gegen eine Bindung bzw. die von der Behörde angeführte finale Verknüpfung oder einen engen sachlichen Zusammenhang spricht. Es wurde aber auch etwa in einem der benachbarten und von der GmbH errichteten Häuser der in der Ursprungsplanung vorhandene Keller zur Gänze weggelassen, was sowohl von der Größe als auch der bautechnischen Ausführung her eine wesentliche Änderung darstellt und gegen jedwede Planbindung spricht.

Letztlich sind daher die in der Begründung gleichsam als Sachverhalt festgestellten Behauptungen ohne jedes festgestellte zugrundeliegende Tatsachensubstrat nur eine schlichte Spekulation der Behörde, bei welcher sie gleichermaßen beweis- als auch argumentationslos von einem von ihr selbst in keiner Form nachvollziehbar festgestellten und schon gar nicht überprüfbar festgestellten Sachverhalt ausgeht. In diesem Punkt liegt auch eine formelle bzw. verfahrensrechtliche Mangelhaftigkeit des Bescheides in Folge mangelhafter bzw. mangelnder Begründung vor, zumal auch in keiner Form nachvollziehbar dargelegt wurde, aufgrund welcher Überlegungen und welcher Beweismittel welche Feststellungen getroffen wurden.

Grundsätzlich werden wohnbaugewidmete Grundstücke bzw. Liegenschaften nicht zum Zwecke des Brachliegens erworben, so dass aus dem allgemeinen Umstand, dass ein Grundstück mit Baulandwidmung bebaut werden soll wohl kaum ein spezieller Zusammenhang abgeleitet werden kann. Ferner ist es auch durchaus üblich, dass Bauland zumal von Privatpersonen nicht „auf Lager“ gekauft wird, so dass auch aus einem zeitlichen nahen Zusammenhang zwischen einem Ankauf einer Liegenschaft zum Zweck der Bebauung und der tatsächlichen Bebauung keine besondere Verknüpfung hergestellt werden kann.

Die VK ist soweit der Bf. bekannt, ausschließlich im Bereich des Immobilienhandels tätig. Wesentlicher Wert eines Grundstückes ist Art und Ausmaß der Bebaubarkeit. Ferner ist es für potentielle Liegenschaftskäufer zumeist von erheblicher Bedeutung, irgendeine Vorstellung von der Bebaubarkeit der Liegenschaft, die sie erwerben sollen oder wollen, zu haben. In diesem Zusammenhang stellt daher etwa die Bauplatzbewilligung oder aber eine projektmäßige Einreichung für eine aus mehreren Teilgrundstücken bestehende Gesamtliegenschaft aber auch etwa ein Umwidmungsverfahren einschließlich eines notwendigen Bebauungsplans und dgl. eine bloße Maßnahme zur Bebaubarmachung, Wertsteigerung und Vertriebs erleichterung der Liegenschaft selbst dar. In Fällen wie dem gegenständlichen, in welchem durch die gleichzeitige Einreichung von mehreren Einheiten eine höhere Förderung für den einzelnen Liegenschaftserwerber im Rahmen einer

Bebauung erfolgen kann, stellt dies einen Zusatznutzen für den Erwerber der Liegenschaft dar, welcher aber nichts mit der Annahme eines bestimmten Angebotes in Bezug auf die Bauausführung oder die Gestaltung des Objektes zu tun hat.

Auch aus dem Umstand, dass bei solchen dann entsprechend werterhöhten Liegenschaften viele Liegenschaftserwerber die bereits aus den genannten anderen Gründen vorhandene Planung mangels Phantasie oder aus Ersparnisgründen übernehmen, obwohl sie in keiner Weise daran gebunden sind - wenn gleich auch die Bebauungsbestimmungen hier oft keine großen Abweichungen zulassen - liegt im Bereich des Erwerbers und stellt keine Frage eines einheitlichen Angebotes bzw. einer Verknüpfung vom Kauf der Liegenschaft mit einer bestimmten Bebauung dar. In keinem Fall ergibt sich aber, dass im Sinne der Behauptung der Behörde ein Grundstück mit einem herzustellenden Gebäude erworben wurde.

Das GVG hat die Beschwerde gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO ohne vorhergehende Beschwerdeentscheidung dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Verfahren vor dem BFG

Zwecks Sachverhaltsergänzung hat das BFG zunächst Einsicht in das Grundbuch genommen und sodann die Gemeinde M um ergänzende Auskünfte insbesondere hinsichtlich zweier Nachbargrundstücke ersucht, wo nach dem Prüfungsergebnis des GVG auf dem von der VK erworbenen Grundstück das Haus nicht mit der GmbH errichtet wurde. Die Gemeinde hat bekannt gegeben, dass für das Grundstück 82 ein Austauschplan vom 9.10.2013 existiere, auf dem als Planverfasser sowie Bauführer die Gruppe G aufgetreten sei und welcher ein wesentlich verändertes Projekt ausweise (zB Wegfall des Obergeschoßes). Für das Grundstück 83 existiere ebenfalls ein neuerlicher Einreichplan (Planverfasser sowie Bauführer: GmbH), gemäß dem anstelle des ursprünglich geplanten Einfamilienhauses ein Doppelhaus mit 2 Garagen errichtet worden sei.

Nicht zuletzt gibt die Gemeinde bekannt, dass im Gegenstandsfalle lt. Aktenlage von dem am 29.3.2011 genehmigten Bauvorhaben nicht abgewichen wurde, es existiert diesbezüglich kein Austauschplan.

mündliche Verhandlung am 18.9.2018

In der mündlichen Verhandlung bringt die Bf. durch ihren Vertreter im Wesentlichen vor, dass Vorplanungen bei Liegenschaftsflächen dieser Größe gang und gäbe seien und den Käufer weder hinsichtlich der Ausführung noch an eine ausführende Firma in irgendeiner Form binden würden. Die Liegenschaftseigentümer hätten aus förderungstechnischen und bautechnischen Gründen gehandelt, die GmbH habe die Liegenschaftsfläche so aufbereitet, dass sie für einen Käufer einer Liegenschaft attraktiv sei. Es sei aber überhaupt keine Bindung an die Ursprungsplanung vorhanden gewesen. Es handle sich um eine Einzelliegenschaft und nur um einen Rohbau, die sonstigen Gewerke seien selbst vergeben worden, sodass keineswegs von einer klassischen Generalunternehmerschaft

gesprochen werden könne. Die Vereinbarung eines Fixpreises entspreche der Baurealität. Das grundsätzliche Baurisiko, habe ebenfalls der Käufer der Liegenschaft getragen.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes, insbesondere des Prüfungsergebnisses ABNr sowie des Bauaktes beim Stadtamt M, GZ, erwiesen.

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 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

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 28.4.2015 vorgenommene GrESt Berechnung wird der Höhe nach nicht angefochten. Streitpunkt im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Frage, ob das GVG zu Recht neben dem Kaufpreis für das Grundstück auch die Herstellungskosten für das Reihenhaus 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 bzw. das von der Judikatur geforderte abgestimmte Verhalten ist aufgrund des festgestellten Sachverhaltes hinsichtlich des gesamten Projektes STR zweifelsfrei anzunehmen. Es war überdies das Geschäftsmodell der GmbH, fertige Planungen für ein konkretes Grundstück der VK anzubieten, welches bei einer Vielzahl von Projekten verwirklicht worden ist.

Auch die **Vorplanung** des gesamten Projektes STR durch die Veräußererseite ist unzweifelhaft erwiesen. Die VK hat hinsichtlich ihrer Liegenschaften die Entscheidung getroffen, in welcher Form die Teilung in einzelne Baugrundstücke erfolgen sollte und die Parzellierung veranlasst. Die GmbH hat die Bebauung mit über 50 Objekten hinsichtlich Größe, Lage und Art vorgeplant.

Hinsichtlich des gegenständlichen Falles hat die VK mit Bauansuchen I um Bewilligung der Errichtung von 2 Reihenhäusern und 6 Wohnhäusern - auf Basis der Einreichpläne der GmbH - angesucht. Aufgrund dieses Antrages hat die Gemeinde der VK als Bauwerberin die Baubewilligung für die Errichtung von 2 Reihenhäusern und 6 Wohnhäusern erteilt. Vom bewilligten Bauvorhaben durfte nicht abgewichen werden. Somit hat ein bis zur Baureife fertiges, konkretes Projekt der Veräußererseite bestanden, aufgrund welchem letztere ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbieten konnte.

Letztlich ist der Veräußererseite aber auch die erfolgreiche **Umsetzung** des Gesamtprojektes gelungen, indem die GmbH (bzw. deren Nachfolgefirma) den überwiegenden Teil aller 50 Rohbauten im Wesentlichen entsprechend ihrer Vorplanung, wenn auch angepasst an individuelle Wünsche, hergestellt hat. Nahezu alle Grundstücke konnten an solche Kaufinteressenten verkauft werden, die auch zur

Errichtung des Gebäudes im Sinne ihrer Vorplanung und unter den finanziellen Vorgaben der GmbH bereit waren. Letztendlich wurden nur wenige Häuser von einem fremden Bauführer hergestellt, in einigen Fällen hat eine mit der GmbH zusammenarbeitende Gruppe die Herstellung der Gebäude teilweise nach den Plänen der GmbH übernommen. Auch die Bf. hat sich in die Vorplanung der GmbH einbinden lassen, indem sie in zeitlicher Nähe zum Grundstückskauf (28.10.2011) mit Werkvertrag vom 16.12.2011 das im Vergleich zur Vorplanung nur unwesentlich abgeänderte, standardisierte Haus H durch die GmbH hat errichten lassen. Insbesondere die Tatsache, dass es sich bei dem Haus der Bf. um ein Reihenwohnhaus unter einem einheitlichen Dach mit zwei weiteren Wohneinheiten handelt, lässt eine größere Eigenplanung auch nicht zu. Lt. Auskunft der Gemeinde hat es bei dem konkreten Bau keine wesentlichen Abweichungen von dem ursprünglich der VK als Bauwerberin baubehördlich genehmigten Projekt (insbesondere keine Austauschpläne) gegeben.

Die **Hinnahme** des von der Anbieterseite vorbereiteten Angebotes (bestimmtes Haus der GmbH auf dem dafür vorgesehenen Grundstück der VK) durch den Erwerber indiziert aber einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Grundstückserrichtung. Wenn die Bf. argumentiert, sie wäre nicht an die GmbH gebunden gewesen und Nachbarn hätten mit anderen Baufirmen gebaut, 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. Im übrigen trifft dieses Argument letztendlich nur in wenigen Einzelfällen tatsächlich zu.

Über das "Wie" der Bebauung war die Bf. im Zeitpunkt des Grundkaufes auch insofern nicht mehr völlig frei, als die Bebauung der Siedlung mit 50 Wohneinheiten mit der Stadtgemeinde akkordiert gewesen ist (lt. Baubehörde seien vor den Bauansuchen der VK ungestempelte Vorpläne zur Prüfung vorgelegt worden) und ein Ausscheren aus der geplanten einheitlichen Bebauungsweise des Areals nicht ohne Aufwand möglich gewesen wäre.

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

B)

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.

Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den bauausführenden Unternehmen im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

An dieser Stelle soll daher nochmals betont werden, dass die Planung von der GmbH ausgegangen ist, bei der Gemeinde keine genehmigten Austauschpläne aufliegen, Bauwerber die VK war und die GmbH als Generalunternehmer aufgetreten ist und die (Roh-)Baufertigstellung angezeigt hat. Schon allein diese Sachverhaltselemente zeigen, dass der Bf. keine Bauherrneigenschaft zukommt.

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 Gesamtplanung lt. Vorplanung der GmbH jedenfalls keinen Einfluss nehmen. Auch wenn im Zuge der tatsächlichen Bauausführung des eigenen Bauvorhabens geringe Anpassungen nach den individuellen Vorstellungen der Bf. vorgenommen wurden, ist es jedoch zu keiner gänzlichen Neuplanung gekommen. Im Übrigen entspricht das gesamte Dreifachhaus dem Lageplan und fügt sich daher Top 6 der Bf. in das Gesamtbild der Siedlung ein. Eine etwaige Innenraumgestaltung durch die Bf. ist in diesem Zusammenhang nicht von Belang.

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).

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).

Diesbezüglich ist im Werkvertrag festgehalten, dass die GmbH als Generalunternehmer auftritt.

Ad 3) Vor allem aber die im gegenständlichen Fall gegebene Fixpreisvereinbarung ist als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung anzusehen. Und nur der Fixpreis für den Rohbau ist in die Bemessungsgrundlage für die GrEST einbezogen worden, sodass allfällige selbständige Vergaben anderer Gewerke in diesem Zusammenhang nicht von Belang sind.

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 Grundstückes errichteten Eigenheimes war.

Zusammenfassend ergibt sich daher vor allem aufgrund der zeitlichen Nähe der Verträge, der Vorplanung durch die GmbH, der Baubewilligung an die VK als Bauwerberin und der tatsächlichen Realisierung des Gesamtplans der Veräußererseite, dass sich die Bf. mit Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück in das von der GmbH erstellte Planungs- und Finanzierungskonzept hat einbinden lassen, weshalb die Bf. das Grundstück in bebautem Zustand erhalten hat, sodass das Finanzamt zu Recht neben den Grundkosten auch die betragsmäßig unstrittig gebliebenen Errichtungskosten des Rohbaus in die Gegenleistung des angefochtenen GrEST-Bescheides mit einbezogen hat.

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.

Linz, am 5. November 2018