

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 11.10.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11.10.2013, ErfNr, StNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 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 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 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, 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 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 RS hat das Grundstück vermessen und in einem Entwurf (Handriss-skizze) 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 Nutzungsabschnittes D war die Plakattafel auch schon 2008 dort aufgestellt.

Lt. Auskunft einer Mitarbeiterin des Bauamtes der Stadtgemeinde T 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*

*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 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 RS vom gleichen Tag auf dem bisherigen Bauplatz die Schaffung von 6 einzelnen Bauplätzen beantragt. Nach der glaubwürdigen Darstellung der Grundstückskäufer in der mündlichen Verhandlung ist die Initiative für diesen Antrag von RS ausgegangen, welcher lediglich die Unterschriften der Käufer eingeholt hat.

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 alle Käufer um Baubewilligung für die Errichtung eines Einfamilienhauses lt. Einreichplan der GmbH vom 10.12.2008 ersucht, welcher Plan den individuellen Vorstellungen der Käufer angepasst, jedoch im Wesentlichen auf dem Vorprojekt aufbaute und weiterhin eine Gesamtanlage zum Gegenstand hatte.
- Am 23.3.2009 hat die Bauverhandlung 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**

Als Erste haben mit **Kaufvertrag vom 17. Juli 2008** Bf und ihr Ehegatte ideelle Miteigentumsanteile an obigem Grundstück XY, nämlich je 228/2802-stel Anteile und je einen Straßenanteil von 117/22416-stel, lt. Vermessung vom 21. März 2008, bezeichnet als Nutzungsabschnitt B im Umfang von 456 m<sup>2</sup>, um insgesamt 87.074,50 € gekauft.

Die Vermittlung des Geschäftes ist durch die Makler zustandegekommen, welche hierfür am 20.8.2008 eine Provision in Höhe von 2.591,23 € in Rechnung gestellt hat. In der Fußzeile des Begleitschreibens zur Honorarnote ist die Datei mit "VK Häuser T" bezeichnet.

Die Grunderwerbsteuer, =GrESt, für diesen Erwerbsvorgang wurde vom  
Schriftenverfasser RA in Höhe von 1.523,80 € für jeden Ehegatten selbst berechnet.

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

- Die GmbH als Bauführer und Planverfasser hat zu diesem Zweck auf Basis des  
Vorprojektes einen zu oben nur leicht abgeänderten Einreichplan - Top 6, datiert mit  
10.12.2008, für die Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage (weiterhin) im Zuge  
einer Gesamtanlage erstellt.

Folgende Planänderungen wurden vorgenommen: im Keller eine zusätzliche Trennwand  
eingezogen, Garage vergrößert, im EG Abstellraum offen, Küche ohne Tür, dafür Tür in  
Garage, im OG Bad und Zimmer getauscht,  
ansonsten sind etwa Grundriss, Höhe, Dachform oder Situierung am  
Grundstück vollkommen gleich.

- Mit Werkvertrag vom 15.12.2008 haben die Ehegatten B der GmbH den Auftrag erteilt,  
lt. diesem Plan vom 10.12.2008 ein Einzelhaus Toscana 120 m<sup>2</sup> auf dem Grundstück  
XY um einen Fixpreis von 119.000 € zu errichten. Die Erstellung des Einreichplanes  
war in dieser Leistung enthalten und waren die Planungskosten von 12.480 € prompt zu  
bezahlen.
- Am 9.1.2009 haben die Ehegatten B gleichzeitig mit den übrigen Käufern das  
Bauansuchen lt. obigem Bauplan bei der Gemeinde eingereicht.
- Am 14.1.2009 hat RS im Namen aller Beteiligten 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 17.3.2009 haben die Ehegatten B als Zusatz zum Werkvertrag vom 15.12.2008  
einen Treuhandvertrag über die restlichen 106.520 € (Fixpreis abzüglich  
Planungskosten) für den Rohbau unterfertigt.
- 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 B die Baubewilligung  
zur Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage auf der Grundparzelle 419/1  
entsprechend dem Bauplan der GmbH vom 10.12.2008 erteilt.

### **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 3.387,90 €  
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 11.10.2013

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. Folgendes vorgehalten:

In ihrer Einvernahme am 14.1.2010 (*durch das GVG*) haben sie angegeben:

- Frage 1: vermutlich durch Internet von dem Projekt erfahren zu haben.  
Im Zuge von Erhebungen des GVG hat sich herausgestellt, dass die GmbH, auf ihrer Homepage auf dem gegenständlichen Grundstück eine 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...".
- Frage 4: es sei ihnen ein leeres Grundstück angeboten worden.  
Lt. Auskunft der Gemeinde habe es Anfragen gegeben, ob auch nur der Grund alleine zu erwerben sei. Nach Angaben des Ansprechpartners hätten jedoch *nur Personen ein Grundstück erwerben können, die auch mit der GmbH bauen wollten*. 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.
- Frage 7: ein verbindliches Kaufanbot beim Makler unterfertigt zu haben.  
Bitte legen sie dieses vor.
- Frage 9: sie hätten im Rahmen der OÖ Bauordnung jeden Einfluss auf das Gesamtprojekt geltend machen können.  
Sie haben aber bloß einen Miteigentumsanteil (Nutzungsabschnitt B) erworben, für den eine bestimmte Bauplatzbewilligung bereits existiert hat. Im Zeitpunkt des Grundkaufes im Juli 2008 und des Abschlusses des Werkvertrages im Dezember 2008 waren sie somit an die Vorgaben lt. Vorprojekt sehr wohl gebunden.

- Frage 10: von der ersten Baubewilligung keine Ahnung gehabt zu haben.  
Dennoch haben sie in ihrem Einreichplan vom 10.12.2008 die Errichtung eines Einfamilienhauses im Zuge einer Gesamtanlage beantragt. Nicht zuletzt enthält dieser ihren Wünschen angepasste Einreichplan nur geringe Änderungen zu dem ersten bewilligten Bauplan vom 31.1.2008: im Keller eine zusätzliche Trennwand, Garage vergrößert, im EG Abstellraum offen, Küche ohne Tür, dafür Tür in Garage im OG Bad und Zimmer getauscht, ansonsten *Grundriss, Dachform, Situierung am Grundstück vollkommen gleich*.
- Frage 11: sie hätten ihre Nachbarn erst vor kurzem kennen gelernt:  
Dennoch haben sie am 14.1.2009 gemeinsam ein Ansuchen auf Bewilligung von 5 weiteren Bauplätzen gestellt.
- mit der GmbH am 17.3.2009 einen Bauvertrag über die Erstellung des Rohbaues mit einer Gesamtsumme von 106.520 € inkl. USt abgeschlossen zu haben.  
Lt. Werkvertrag vom 15.12.2008 haben sie der GmbH jedoch bereits den Auftrag zur Errichtung eines Hauses "Toskana" um den Fixpreis von 119.000 € erteilt.
- Haben sie vor dem Werkvertrag mit der GmbH bereits ein Kaufanbot über ein Haus Toskana gestellt?

Auf diesen Vorhalt hat die Bf. auszugsweise wie folgt geantwortet:

Bis zur Vertragsunterzeichnung hätte sie nur Kontakt mit der Firma Makler gehabt, von denen ein leeres Grundstück angeboten worden sei. Die Bf. habe immer schon ein Haus vom Typ Toskana bauen wollen. Bei diesem Haustyp seien Änderungen immer nur im Detail möglich und die Situierung auf dem Grundstück sei unter Bedachtnahme auf die Grundgröße und Baufluchtlinie nicht anders möglich gewesen. Die Realteilung sei Grundvoraussetzung für den Erwerb des Grundstückes gewesen, das Projekt aus der Vergangenheit sei ihr nicht bekannt gewesen. In der gesamten Planungsphase sei nie die Bindung an ein bestimmtes Projekt erwähnt worden, es hätten immer nur die Vorgaben der OÖ Bauordnung gegolten. Das Ansuchen auf Bewilligung der Bauplätze habe die Bf. über Aufforderung vom Vermessungsbüro unterfertigt, ihre Nachbarn habe die Bf. erst nach Bezug des Hauses kennen gelernt.

Des weiteren hat das BFG bei der Baubehörde 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. 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 M, 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. (vertreten durch ihren Ehegatten) besonders darauf hingewiesen, dass keine gemeinsame Bauverhandlung stattgefunden habe, es sei bei dieser Verhandlung immer nur um ihr Bauprojekt gegangen. Sie habe auch für die Planerstellung bezahlt. Auf dem Grundstück sei keine Plakattafel der GmbH aufgestellt gewesen. Sie habe die Nachbarn erst bei Baubeginn kennen gelernt und der Vermerk auf der Rechnung des Maklers "VK Häuser T" sei ihr bislang nicht aufgefallen gewesen. Letztendlich habe der Preis den Ausschlag für die GmbH gegeben.

### **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.

Das BFG schließt daraus, dass der Bf. von der Anbieterseite tatsächlich ein bebautes Grundstück angeboten wurde: in der Fußzeile des Begleitschreibens zur Honorarnote der Makler ist deren Datei mit "VK Häuser T" bezeichnet; Nachbarn geben in der mündlichen Verhandlung zu, dass auch 2008 ein Plakat der GmbH aufgestellt war, worauf die GmbH das Grundstück mit Haus angepriesen hat; die GmbH wirbt auch auf ihrer homepage mit dem Slogan "alles aus einer Hand".

Der Abgabenbehörde ist überdies durch Vergleichsfälle die ständige Geschäftspraxis der GmbH bekannt, wonach aufgrund von wirtschaftlichen Notwendigkeiten nur solche Käufer zum Erwerb eines Grundstückes zugelassen wurden, die sich verpflichtet haben, ein Haus mit der GmbH zu errichten. Dies wird von einer Mitarbeiterin der Gemeinde bestätigt.

Nicht zuletzt spricht 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, dafür, dass es auch im gegenständlichen Fall

der GmbH letztendlich gelungen ist, die Grundstückserwerber an ihre Vorplanung zu binden.

Nach der Lebenserfahrung hätte die Bf. nicht einen bloßen Nutzungsabschnitt und ein Haus rechtsverbindlich erworben, wenn sie aufgrund der Vorplanung durch die GmbH nicht von der Realisierbarkeit ihres Bauvorhabens überzeugt gewesen wäre. Das BFG ist daher zu dem Schluss gekommen, dass die Bf. sehr wohl von der Vorplanung der GmbH Kenntnis gehabt und Gebrauch gemacht hat und sich in das Gesamtkonzept "Errichtung von 6 Einfamilienhäusern" hat einbinden lassen.

Die gegenteilige Behauptung der Bf., sie hätte das Gebäude nach ihren individuellen Vorstellungen geplant und sei daher Bauherrin gewesen, entspricht nicht dem Gesamtbild der Ermittlungsergebnisse: Einerseits wäre es purer Zufall, wenn die individuelle Planung der Bf. im Ergebnis der Vorplanung der GmbH entspräche und andererseits hatte die Bf. nach eigenen Angaben immer schon die Absicht ein Haus Toskana zu errichten, sodass es naheliegend erscheint, dass sie das vorliegende Projekt der GmbH, welches im Groben ihren Vorstellungen entsprochen hat und preislich günstig war, auch angenommen hat.

Das BFG erachtet es daher bei einer Gesamtbetrachtung des Geschehensablaufes und aller vier Bauprojekte 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 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 17.9.2013 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 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 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 wurde durch die Angabe einer Mitarbeiterin des zuständigen Bauamtes bestätigt.

Überdies hat spätestens seit Juli 2008 ein bis zur Baureife fertiges Bauprojekt der GmbH bestanden, für welches die Planung, Vermessung, Bauplatzbewilligung und die Baubewilligung vorgelegen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 30.5.1994, 93/16/0095) ist aber 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 Bauherrneigenschaft einer Miteigentümergeinschaft 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. Es fehlt an einem entsprechenden Beschluss der Miteigentümergeinschaft.

Demgegenüber ist die Initiative für die Bebauung 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 im Zuge der Parzellierung vorweggenommen, zB Grundstücksgroße, 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.

Die behauptete Unkenntnis der Bf. bezüglich des Bauprojektes I ist nach dem Gesamtbild des festgestellten Sachverhaltes und der allgemeinen Lebenserfahrung völlig unglaubwürdig. Vor allem auch, da die Bf. durch ihre Unterschrift am Einreichplan die Errichtung eines Einfamilienwohnhauses weiterhin im Zuge einer Gesamtanlage beantragt hat.

Wenn aber der Bf. das Bauprojekt I bekannt war, 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 17.7.2008 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.

Überdies 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 geringe Anpassungen dieses bewilligten Bauvorhabens vorgenommen wurden und eine Planauswechslung und eine neuerliche Baubewilligung "aus

verfahrensökonomischen Gründen" erfolgten, war damit jedoch keine gänzliche Neuplanung beabsichtigt. Die Bf. hat zwar das Haus nach ihren individuellen Vorstellungen umgeplant, dabei ist es aber zu keinen wesentlichen Änderungen gekommen; wie die Bf. selbst einräumt, seien bei dem Haustyp Toskana immer nur Änderungen im Detail möglich. Auch wenn sich somit die Bf. subjektiv als Bauherrin gefühlt hat und die Veräußererseite diesen Eindruck bei der Bf. womöglich hervorgerufen oder verstärkt hat, war tatsächlich eine Eigenplanung nur im Rahmen des Gesamtkonzeptes möglich.

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 Innenraumgestaltung 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 vom 15.12.2008 war ausschließlich die GmbH als Generalunternehmer, welche auch die ausführenden Firmen (etwa bezüglich Decke, Fenster, Dach) 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 seiner Gesamtheit spricht daher die Vorplanung, die zeitliche Abfolge, der Erwerb von Miteigentum und vor allem die koordinierte Ausführung der 4 Bauprojekte (Einreichplan, Bauansuchen, Bauplatzbewilligung, Bauverhandlung, Baubewilligung jeweils am gleichen Tag) 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 Bf., welche nach eigenen Angaben bereits im Zeitpunkt des Erwerbes eines Nutzungsabschnittes am Grundstück XY die Absicht hatte, darauf ein Haus Toskana zu errichten, hat das vorliegende, fertige Projekt der GmbH, welches ihren Vorstellungen im Wesentlichen entsprochen hat, angenommen. Nimmt man aber als erwiesen an, dass der Bf. die Vorplanung bekannt war und sie das diesbezügliche Angebot der GmbH 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 18. Mai 2018