

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richter in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Adresse, vertreten durch Mag. Thomas Burkowski, Gerstnerstraße 8/EG, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 10.09.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 04.08.2014, 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 und Verwaltungsgeschehen

Die Verkäuferin, =VK, vertreten durch die Geschäftsführerin GfVK, hat von WM mit **Kaufvertrag vom 30.3.2012** ein Grundstück im Gesamtausmaß von 3.022 m² gekauft.

Punkt III.

Die VK finanziert das gegenständliche Kaufgeschäft durch die Weiterveräußerung der Liegenschaft. Die Kaufpreisbezahlung hat in diesem Sinne laufend, entsprechend dem jeweiligen Verkaufserfolg der VK, zu erfolgen. Festgehalten wird, dass die Käuferin die kaufgegenständliche Liegenschaft hiezu aufparzellieren wird. ... Festgehalten wird, dass der jeweilige Kaufbetrag der zwischen der VK und den jeweiligen Kaufinteressenten im Rahmen der gesondert abzuschließenden Unterkaufverträge sodann auf die beim Schriftenverfasser RA eingerichteten Treuhandkonten einzubezahlen ist.

Zwischen den Vertragsparteien wird festgehalten, dass die VK bereits vor Abschluss von Unterkaufverträgen berechtigt ist, eine grundbürgerliche Aufparzellierung der kaufgegenständlichen Grundstücksfläche sowie eine grundbürgerliche Durchführung der sodann geschlossenen Unterkaufverträge vorzunehmen.

Festgehalten wird ebenso, dass eine Zwischeneintragung des Eigentumsrechtes der VK grundbürgerlich nicht zu erfolgen hat.

Punkt VII.

Zwischen den Vertragsparteien wird vereinbart, dass die vertragsgegenständliche Liegenschaft eine Baulandwidmung aufweist. Festgehalten wird zwischen den Vertragsparteien ebenso, dass im Falle der Vorschreibung einer Infrastrukturabgabe, welche im Zuge der Umwidmung des Grundstückes in Bauland an die zuständige Behörde abzuführen ist, ...

Auf diesem Grundstück der VK hat die Bauführer, =GmbH, Geschäftsführer und Gesellschafter GfGmbH, zwei Doppelwohnhäuser, Top 1 und 3, Top 7 und 8, und ein Dreifachwohnhaus, Top 4 bis 6, wie folgt geplant und errichtet ("Projekt STR", 1. Bauabschnitt).

- **Einreichplanung vom 29.2.2012**, Bauwerber VK, Grundeigentümer WM, Planverfasser GmbH
- Bauplatzbewilligung der Gemeinde mit Bescheid vom 14.6.2012 für die neu gebildeten Grundstücke II-IV auf Antrag der VK
- Ansuchen der VK um Baubewilligung vom 10.4.2012 samt Baubeschreibungen vom gleichen Tag
- Bauverhandlung am 27.4.2012
- **Baubewilligung vom 20.6.2012**

Die Gemeinde hat der VK nach Maßgabe der eingereichten Einreichplanung der GmbH mit Plandatum vom 29.2.2012 die Bewilligung für die Errichtung von Reihenwohnhäusern mit Garagen auf den neu gebildeten Grundstücken 2 (Doppelwohnhaus mit zwei Garagen), 3 (Doppelwohnhaus mit zwei Garagen) und 4 (Reihenwohnhaus mit 3 Tops und einer Garage) im Zuge einer Gesamtanlage erteilt.

Vom bewilligten Bauvorhaben darf ohne Bewilligung der Baubehörde nicht abgewichen werden.

- Weitere Unterteilung der Grundstücke II-IV lt. Vermessungsurkunde der Geometer vom 28.9.2012 (Grundstück II wird zu 2 und 6, Grundstück III wird zu 3 und 8, Grundstück IV wird zu 4, 9 und 11)
 - Kaufvertrag Ehegatten KF4 hinsichtlich neu vermessenem Grundstück 4, Dreifachwohnhaus Top 4, vom 5.12.2012
 - Antrag der VK um Bauplatzbewilligung für 7 neu gebildete Grundstücke vom 8.2.2013
 - Kaufvertrag KF6 für neu vermessenes Grundstück 11, Dreifachwohnhaus Top 6, vom 18.3.2013
-
- Der Baubeginn für das Dreifachwohnhaus wurde lt. Auskunft der Gemeinde von der GmbH für die KW 23/2013 (3.-9.6.) angezeigt.

Kaufvertrag vom 13.6.2013 für neu vermessenes Grundstück 9 (Dreifachwohnhaus Top 5)

- *I. Allgemeines*

Die VK ist grundbürgerliche Eigentümerin von Grundstück IV. Es ist beabsichtigt, den für das gesamte Grundstück bewilligten Bauplatz künftighin in drei Bauplätze, nämlich 4, 9 und 11 unterteilen zu lassen. Ebenso aus dem Grundstück IV die Stichstraße 7 und die

Parkplatzfläche 10 abzuteilen. In diesem Sinn soll sodann eine Realteilung hinsichtlich dieser drei Bauplätze betreffend das Grundstück IV vorgenommen werden.

Vorläufig wird auf Basis der bereits vorliegenden Vermessungsurkunde der Geometer vom 28.9.2012, welche einen integrierenden Bestandteil gegenständlichen Vertrages bildet, die vertragsgegenständliche Grundstücksfläche ausgewiesen.

Vorläufig erwirbt daher die Beschwerdeführer , Gesellschafter und Geschäftsführer GfKF, von der VK ideelles Miteigentum, nämlich 1324/5508-stel Anteile, hinsichtlich dem aus dem bisherigen Grundstück IV neu vermessenen Nutzungsabschnitt "C" im Gesamtausmaß von 167 m², sowie ein Drittel an der Stichstraße Nutzungsabschnitt "B" und zwei Dritteln an der Parkplatzfläche Nutzungsabschnitt "A" (lt. beiliegender Planskizze), sohin gesamt ideelles Miteigentum hinsichtlich eines Flächenabschnittes im Umfang von gesamt 220 m², welcher lt. Planskizze als Nutzungsabschnitte "C" (Grundstück Nr9), "B" (Grundstück Nr7) sowie "A" (Grundstück Nr10) ausgewiesen sind. Eine Realteilung soll sodann nach entsprechender Bauplatzerteilung durchgeführt werden.

- **III. Kaufpreis**

Als Kaufpreis vereinbaren die Vertragsparteien einen Pauschalpreis von 19.669 € zuzüglich der bevorschussten Geometerkosten in Höhe von 840 €.

- **V. Gewährleistung und Haftung**

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

- **VII. Ideelle Miteigentumsübertragung**

Die Käuferin ist darüber belehrt worden, dass derzeit für das gesamte Grundstück IV eine Bauplatzeigenschaft vorliegt. In weiterer Folge wird zwischen den Grundstückseigentümern eine Teilung der Bauplätze auf drei Bauplätze zu erwirken sein, ebenso eine Abteilung hinsichtlich der Stichstraße 7 sowie der Parkplatzfläche 10. In weiterer Folge wird eine Realteilung vorzunehmen sein.

- **X. Bauführung**

Die Käuferin erklärt dem Schriftenverfasser über ausdrückliche Belehrung, hinsichtlich der Problematik Bauherrnmodell, bis dato noch keinen Werkvertrag mit einem bauausführenden Unternehmen geschlossen zu haben. Die Käuferin wird erst nach Abschluss gegenständlichen Kaufvertrages gemeinsam mit den Miteigentümern über ein entsprechendes, gesondert zu bestimmendes Bauunternehmen hinsichtlich der Errichtung eines Eigenheimes Anbote einholen und sodann entsprechende Werkverträge zur individuellen Errichtung ihres Eigenheimes abschließen.

Es wird festgehalten, dass kein Bauzwang besteht.

Die Grunderwerbsteuer, = GrESt, für diesen Erwerbsvorgang hat der Schriftenverfasser RA in Höhe von 717,82 € selbst berechnet.

Werkvertrag vom 17.6.2013

Die Beschwerdeführer erteilt der GmbH den Auftrag auf dem von ihr zur Verfügung gestellten Grundstück 9 das Mittelhaus 110 ohne Keller um einen Fixpreis von 70.000

€ zu errichten. Für die Einreichplanung sind 2.000 € zu bezahlen. Festgehalten wird, dass die GmbH für den "Edelrohbau" qualifizierte Unternehmen mit der Ausführung der Bauarbeiten beauftragt. Aufgrund des Werkvertrages hat die GmbH an Leistungen zu erbringen: Einreichplanung, einmalige Planänderung, Amtsgespräche, Beaufsichtigung der ausführenden Firmen. Dieser Auftrag wird direkt durch die GmbH abgewickelt. Die GmbH ist berechtigt Teilaufträge an konzessionierte Subfirmen zu vergeben. Inklusive Zwischenwände, Kamin, Terrasse.

- Die GmbH hat die Gesamtanlage lt. Einreichplanung vom 29.2.2012 - hier gegenständlich Top 5, Grundstück 9, erworben von der Beschwerdeführer - errichtet. Fertigstellung Rohbau des Dreifachwohnhauses lt. Auskunft der Gemeinde von der GmbH für die KW 40/2013 (30.9.-6.10.) gemeldet.
- Am 19.11.2013 hat die Gemeinde die Bauplatzbewilligungen für die neu gebildeten Grundstücke 2-4, 6, 8, 9 und 11 erteilt.
- Baufertigstellungsanzeige der Ehegatten KF4 am 26.5.2014
- Baufertigstellungsanzeige KF6 am 5.6.2014

Realteilungsvertrag vom 4.12.2014

Aus Anlass der zwischenzeitig durch die Gemeinde bewilligten Aufparzellierung der im grundbücherlichen Miteigentum stehenden Grundstücksfläche IV sind die Miteigentümer übereingekommen, die Liegenschaftsanteile entsprechend dem Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile an dem Grundstück IV real zu teilen und das bisherige Miteigentum entsprechend der Vermessungsurkunde der Geometer vom 28.9.2012 aufzulösen. ... Die Beschwerdeführer übernimmt daher in ihr Eigentum das Grundstück 9 (=Nutzungsabschnitt "C" Top 5), sowie 1/3 Anteil am Grundstück Nr7 (Straße) und 2/3 Anteile am Grundstück Nr10 (Parkplatz).

- Baufertigstellungsanzeige der Bf. am 10.12.2014
- Am 8.1.2015 hat lt. Grundbuch die Beschwerdeführer das Reihenhaus Top 5, mit der Grundstücksadresse STR, an die Ehegatten K verkauft.

erstinstanzliches Verfahren

1. abgabenbehördliche Prüfung ABNr

Im Zuge von Erhebungen des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG), beim Schriftenverfasser RA hat sich herausgestellt, dass alle 7 von der GmbH geplanten Tops (2 Doppelhäuser, 3-er Reihenhaus) durch die GmbH errichtet wurden und bei allen Erwerben zumindest der sogenannte Edelrohbau mit Werkvertrag von der GmbH erworben wurde. Da überdies Miteigentumsanteile erworben wurden, hat das GVG den Erwerb lt. Werkvertrag in finaler Verknüpfung mit dem Grundstückserwerb gesehen. In der Folge hat das GVG die Beschwerdeführer am 2.7.2014 aufgefordert, eine kurze Darstellung des Erwerbsvorganges zu verfassen und weitere Unterlagen vorzulegen.

2. Vorhaltbeantwortung vom 23.7.2014

Diesen Vorhalt hat die Beschwerdeführer wie folgt beantwortet:

Es handle sich nicht um einen Grundstücksanteil, sondern um eine eigenständige Liegenschaft, somit um keine klassische Reihenhausanlage, sondern sind sämtliche Zuleitungen bzw. Versorgungseinrichtungen eigenständig. Das Unternehmen habe das gegenständliche Grundstück von der VK als letztes vorhandenes Grundstück gekauft. Nach dem Ankauf der Liegenschaft und Einholung mehrerer Angebote sei ein Bauauftrag an die GmbH für den Rohbau erteilt worden. Die weiteren zur Fertigstellung notwendigen Gewerke seien dann selbst beauftragt worden. Die Einreichpläne würden den Altstand darstellen, welcher an sich nicht richtig ist. Die Pläne bzw. die Ausführung seien erheblich verändert worden (zB wurde kein Keller ausgeführt). Die notwendigen Austauschpläne seien in Vorbereitung und bislang noch nicht an die Gemeinde übermittelt worden. Beigelegt wurden Rechnungen der GmbH über Einreichplanung, Aushub Fundamentplatte, EG Decke, OG Wände, Fertigstellung Dach. Nach Erstellung des Rohbaus habe die GmbH nichts mehr mit dem Bauvorhaben zu tun gehabt.

3. GrESt Bescheid vom 4.8.2014

Aufgrund der finanzbehördlichen Prüfung und des ergänzenden Ermittlungsergebnisses hat das GVG die GrESt für den gegenständlichen Erwerbsvorgang gemäß § 201 BAO neu in Höhe von 3.167,82 € festgesetzt, wobei es von einer Gesamtgegenleistung (Kaufpreis Grundstück und Fixpreis Haus) in Höhe von 90.509 € ausgegangen ist. In seiner Begründung führt das GVG aus:

Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass Sie als Grundstückserwerber, an ein bestimmtes, durch die Planung des VK oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators (= GmbH) vorgegebenes Gebäude gebunden waren. Es liegt daher ein Kauf eines Grundstückes mit einem herzustellenden Gebäude vor. Zwischen Abschluss des Kaufvertrages mit VK und des Werkvertrages mit GmbH besteht ein enger sachlicher Zusammenhang. Nach ständiger Rechtsprechung sind 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. Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Gebäudes nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Da mit den Miteigentümern kein derartiger Beschluss gefasst wurde, ist rechtlich die Bauherreneigenschaft im Sinne des GrEStG nicht möglich. Als sonstige Leistung werden die Baukosten laut Werkvertrag vom 17.06.2013 mit der GmbH in die Bemessungsgrundlage aufgenommen.

4. Beschwerde vom 9.9.2014

Dagegen hat die Beschwerdeführer, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., Beschwerde erhoben, weil aufgrund des Grundbuchstandes, welcher eine eigenständige Liegenschaft, welche zur Gänze im Eigentum der Bf. stehe, ausweise, keine Eigentümergemeinschaft gegeben sei. Bautechnisch handle es sich gerade nicht um ein klassisches Reihenhaus. Jedes der drei hier gegenständlichen und sich jeweils auf einer eigenständigen

Liegenschaft befindlichen Häuser sei 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 treffe die schlicht argumentationslos behauptete Bindung an einen bestimmten Plan oder einen bestimmten Errichter zu. Der Plan selbst sei in so erheblichen Punkten wie dem Entfall des Kellers von der Bf. geändert worden. In Bezug auf die Errichtung seien von der Bf. verschiedene Angebote zur Errichtung eingeholt worden, wobei letztlich die GmbH das beste Angebot erstattet habe. Ob dies nun daran gelegen sei, dass die GmbH aus für diese nachvollziehbaren Gründen sämtliche Objekte errichten wollte oder aber daran gelegen sei, dass aufgrund ihrer Vermittlungstätigkeit für die GmbH die Bf. über ein tiefer gehendes Wissen über die Kalkulationsgrundlagen verfügt habe und daher sich in einer ganz besonderen und besonders günstigen Verhandlungsposition gegenüber der GmbH befunden habe, könne dabei dahingestellt bleiben. Letztlich sei ein Liegenschaftsanteil im Hinblick auf die spätere Realteilung zur Errichtung eines eigenständigen Gebäudes durch die Bf. erworben worden und habe kein sachlicher jedenfalls aber kein bindender Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Liegenschaft und dem Werkvertrag mit der GmbH bestanden. Auch der Umstand, dass die grundsätzliche Einreichung des Bauprojektes (aller drei Häuser) aus förderungstechnischen Gründen in einem erfolgen musste, stelle diesbezüglich keinen bindenden oder sachlichen Zusammenhang dar. Einerseits sei die Bf. aufgrund des Umstandes, dass sie als Kapitalgesellschaft ohnedies nicht förderungswürdig sei, nicht an die diesbezüglichen Auflagen gebunden gewesen und seien andererseits auch erhebliche Änderungen (Keller, Fenster, Raumeinteilung, -gestaltung und -technik) erfolgt. Es sei aber auch etwa ein Nachbarhaus auf Wunsch dessen Eigentümers vergrößert worden. Eine Bindung an den Ursprungsplan habe daher vor allem für die Bf. nicht bestanden. Letztlich seien 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 ausgehe. In diesem Punkt liege auch eine formelle bzw. verfahrensrechtliche Mängelhaftigkeit des Bescheides in Folge mangelhafter bzw. mangelnder Begründung vor, zumal auch in keiner Form nachvollziehbar dargelegt worden sei, aufgrund welcher Überlegungen und welcher Beweismittel welche Feststellungen getroffen worden seien und insbesondere überhaupt keine Auseinandersetzung mit der Argumentation der Bf. erfolgt sei.

Die Bf. beantragt die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

5. Beschwerdevorentscheidung vom 29.9.2014

Das GVG hat die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und seine Entscheidung wie folgt begründet:

*Der Antrag auf Bauplatzbewilligung von der VK wird mit Bescheid vom 6.3.2012 bewilligt.
Mit Eingabe vom 10.4.2012 wird von der VK unter Vorlage der Einreichpläne vom*

29.2.2012, den Baubeschreibungen vom 10.4.2012,... um die baubehördliche Bewilligung für die Errichtung von Reihenwohnhäusern mit Garagen (Reihenwohnhaus mit 3 Tops und einer Garage auf Grdst. 4) angesucht. Die Baubewilligung wird mit Bescheid vom 20.6.2012 erteilt. Mit Kaufvertrag vom. 13.6.2013 werden von der Bf. Miteigentumsanteile am Grundstück 4 von der VK erworben. Der Nutzungsabschnitt C mit 167 m², 1/3 am Abschnitt B und 2/3 an der Fläche A laut Vermessungsurkunde vom 28.9.2012 bilden den Vertragsgegenstand. Laut Punkt VII des Kaufvertrages wird eine Realteilung vorzunehmen sein. Der Werkvertrag hinsichtlich Errichtung des „Mittelhauses“ Top 5 wird am 17.6.2013 mit der GmbH abgeschlossen.

In der Beschwerde wird eingewendet, dass ein Liegenschaftsanteil im Hinblick auf die spätere Realteilung zur Errichtung eines eigenständigen Gebäudes durch die Bf. erworben wurde, und kein sachlicher und auch kein bindender Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Liegenschaft und dem Werkvertrag bestand. Das Haus konnte in eigenständiger Bauweise mit erheblichen Änderungen (Entfall des Kellers, Fenster, Raumeinteilung -gestaltung und -technik) errichtet werden. Eine Bindung an den Ursprungsplan bestand für die Bf. nicht. Die Entscheidung für die GmbH erfolgte aufgrund des besten Angebotes.

Für die Beurteilung der Gegenleistung ist nicht maßgebend, dass für den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden. Es ist der Zustand des Grundstückes maßgebend in dem es erworben werden soll. Ohne Bedeutung ist es, wenn die Erwerberin zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach - wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang - den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Werkvertrag. Aufgrund der bereits erfolgten Vorplanung, wonach eindeutig ein Projekt - Errichtung von einem Reihenwohnhaus mit 3 Tops u. 2 Doppelhäuser bestanden hat, ist davon auszugehen, dass im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Bf. keinen nackten Grund und Boden erwerben wollte, sondern ein bebautes Grundstück. Durch die Annahme des vorbereiteten einheitlichen Angebotes ist unabhängig von einer Änderung der planmäßigen Gestaltung, die Bauherreneigenschaft nicht gegeben. Wenn mit den Miteigentümern kein Beschluss gefasst wurde, der auf den Liegenschaftserwerb und die Errichtung eines Gebäudes abgezielt hätte, ist rechtlich die Bauherreneigenschaft iSd. GrESTG auf Seiten des Erwerbers nicht möglich. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH 28.06.1995, 94/16/0159, 0160). Die Verpflichtung zur Realteilung kann einen gemeinsamen Beschluss der Miteigentümer nicht ersetzen. Da die Grundstückserwerberin von vornherein in ein bereits fertiges Konzept eingebunden war, sind die Errichtungskosten für das Haus zu Recht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden.

6. Vorlageantrag vom 29.10.2014

Ergänzend zu ihrer Beschwerde führt die Bf. aus:

Grundsätzlich werden wohnbaugewidmete Grundstücke bzw. Liegenschaften nicht

zum Zwecke des Brachliegens oder der Schafzucht 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 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 nicht eine bloße Maßnahme zur Bebaubarmachung, Wertsteigerung und Vertriebserleichterung der Liegenschaft selbst dar. In Fällen wie dem gegenständlichen, in welchem durch die Einreichung eines Projektes 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 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. Ebenso stellt auch die Klärung etwa mit der Gemeinde im Rahmen dieser vorab bzw. bloßen Musterplanung dahingehend, dass nachträglich eine Realteilung der Liegenschaft zulässig ist einen werterhöhenden Umstand für die Liegenschaft dar, da schlicht einer eigenständigen Einlagezahl im Gegensatz zum Miteigentum in Österreich ein deutlich höherer Wert beigemessen wird und möglicherweise Kriterium für den Ankauf durch einen Interessenten ist. Soweit wiederum die Behörde mit dem mangelnden Beschluss einer Miteigentümergemeinschaft argumentiert ist nochmals darauf hinzuweisen, dass im Hinblick darauf dass von vornherein nie eine echte Miteigentümerschaft geplant war, sondern dies im Rahmen des Liegenschaftsankaufes gleichsam einen vorübergehenden Aggregatzustand darstellte, bedarf es auch keines Beschlusses auf einen gemeinschaftlichen Liegenschaftserwerb, da dieser im Endeffekt kein gemeinsamer Erwerb ist. Soweit die Behörde wiederum mit dem mangelnden Beschluss einer ohnedies nicht gegebenen Miteigentümergemeinschaft für die Errichtung eines Gebäudes argumentiert ist darauf hinzuweisen, dass ein für sich genommen singulär errichtbares Gebäude sei es auch in Verbindung mit

anderen selbständig errichtbaren Gebäuden, welches letztlich auf einer eigenständigen Liegenschaft besteht von vornherein keines gemeinsamen Beschlusses bedarf, da eben jeder Liegenschaftseigentümer über seine eigene Liegenschaft disponieren kann. In keinem Fall ergibt sich aber, dass im Sinne der Behauptung der Behörde ein faktisch bebautes Grundstück erworben wurde. Auf die bereits im Rahmen der Beschwerde beantragten Beweismittel wird nochmals hingewiesen.

Am 13.11.2014 hat das GVG die Beschwerde dem Bundefinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

Verfahren vor dem BFG

Nach Einsicht in das Grundbuch hat das BFG der Bf. den bis dahin ermittelten Sachverhalt zur Kenntnis gebracht und nach den von der Bf. ins Treffen geführten anderweitigen Anboten und Planänderungen gefragt.

Neben dem bereits bekannten Vorbringen teilt die Bf. mit, die erfragten Angebote lägen nicht mehr vor und sei deren Aufbewahrung auch nicht zu erwarten. Aus der Erinnerung des Geschäftsführers der Bf. sei jedoch das "zweitbeste" Angebot von der Bauführer2 gelegt worden.

Betreffend der Planänderungen wird ausgeführt: es sei kein Keller errichtet worden, wodurch alleine sich die Nutzfläche des Hauses um rund 1/3 verringert habe. Das WC im Erdgeschoss sei verkleinert und ein Abstellraum unter der Stiege hinzugefügt worden. Die Fenster im Bereich des Wohnzimmers seien zu einer Glasfront mit Schiebetür umgewandelt worden. Die Terrasse sei auf 20 m² vergrößert und mit Trennwänden versehen worden. Im Obergeschoß seien letztlich 3 anstelle von zwei Zimmern entstanden, wobei auch ein Fenster zusätzlich im Bad/WC eingebaut worden sei. Der sogenannte Spitzboden sei begehbar ausgeführt worden, wodurch ein zusätzlicher Lagerraum entstanden sei.

Ergänzend hat die Gemeinde am 2.8.2018 telefonisch mitgeteilt, dass der Baubeginn für alle 3 Häuser STR 5, 7 und 9 von der GmbH in der Kalenderwoche 23/2013 (3.-9.6.) angezeigt wurde. Die Fertigstellung des Rohbaus wurde von der GmbH gemeinsam für alle 3 Häuser in der Kalenderwoche 40/2013 (30.9.-6.10.) angezeigt. Die Fertigstellungsanzeigen sind von den Erwerbern im Laufe des Jahres 2014 erfolgt.

mündliche Verhandlung am 18.9.2018

Die Bf. gesteht in der Verhandlung zu, dass zum Zeitpunkt des Kaufvertrages die Vorplanungen grundsätzlich bereits stattgefunden hätten. Dies sei für die VK als Grundeigentümerin notwendig gewesen, da es um die Verwertbarkeit der Liegenschaft unter Bedachtnahme auf die Förderungsrichtlinien gehe. Allerdings könne der Ursprungsplan im Rahmen der Bauordnung geändert werden, soweit es das Grundstück, bei dem es sich um eine Einzelliegenschaft und nicht um ein Dreiergebäude handle, hergibt. In Wahrheit handle es sich aufgrund getrennter Zuleitungen usw. um ein Einzelhaus. Auch die Behauptung des Generalunternehmers sei unrichtig, weil Baufirmen bei einem Rohbau generell für einspezifische Gewerke auch Andere beauftragen. Auch

der Fixpreises angehe, werde dadurch relativiert, dass nämlich jeder Beauftragende für ein einzelnes Gewerk auch einen gesicherten Preis haben will. Letztlich hätte jedes andere Unternehmen beauftragt werden können, der Umstand mit dem Billigsten zu bauen, könnte einem wohl schwer zum Vorwurf gemacht werden. Auch das Baurisiko habe die Bf. zB in Form des Bodenrisikos getragen, wären hier Mehrkosten entstanden, hätten sie die Bf. getroffen. Die Bf. habe das zuletzt von der VK noch nicht verkauft Haus gekauft, weil es eine gute Gelegenheit gewesen sei. Die Bf. hätte das Haus dann errichtet und gut verkauft. In diesem Fall stehe jedes Haus statisch für sich getrennt und unabhängig, was auch mit der Realteilung zusammenhänge.

Beweiswürdigung

Die Faktenlage bzw. der wesentliche Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes, insbesondere des Ergebnisses der finanzbehördlichen Erhebungen unter ABNr, der vorliegenden Verwaltungsbescheide und Verträge, ergänzender Auskunftseinhaltung bei der Gemeinde sowie der Parteiangaben in der mündlichen Verhandlung erwiesen.

Die Behauptung, verschiedene Angebote zur Errichtung des Gebäudes eingeholt zu haben, ist wegen der geringen Zeitspanne von 4 Tagen nicht glaubwürdig. Die Bf. hat auch keine Beweise vorlegen können. Aus dem gleichen Grund ist der Punkt X des Kaufvertrages nicht glaubhaft. Ebenso ist das Vorbringen der Bf. hinsichtlich eines "zweitbesten Angebotes" bei einer Gesamtbetrachtung des Geschehensablaufes wenig glaubwürdig, nicht zuletzt auch deshalb, weil es sich bei der Bauführer2 um einen Geschäftspartner der GmbH handelt, mit dem Letztere laufend zusammengearbeitet hat.

Auf die Einvernahme der Zeugen konnte verzichtet werden, da die Vorplanung der GmbH offenkundig ist und das Fehlen einer vertraglichen Bindung der Bf. an die Vorplanung der GmbH einerseits als richtig anerkannt wird und andererseits in Hinblick auf die Judikatur unerheblich ist.

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 § 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. September 2013 vorgenommene GrESt Berechnung wird der Höhe nach nicht angefochten. Strittig ist ausschließlich der kausale Zusammenhang zwischen Grund- und Hauskauf bzw. die Frage, ob das GVG zu Recht neben dem Kaufpreis für das Grundstück auch die Herstellungskosten für das Haus 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 Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (VwGH vom 18. Juni 2002, 2001/16/0437).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist Gegenleistung auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der GrESt erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an *Dritte* erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem erworbenen Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes

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

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 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.

Im gegenständlichen Fall hat die Veräußererseite auch eine **Vorplanung** dadurch vorgenommen, dass sie die Entscheidung betreffend Teilung in einzelne Baugrundstücke und deren Bebauung hinsichtlich Größe, Lage und Art getroffen hat. Darüberhinaus hat erwiesenermaßen ein bis zur Baureife fertiges Projekt der GmbH bestanden, für welches die Baubewilligung für die VK als Bauwerberin gemäß Einreichplanung der GmbH vom Februar 2012 bereits seit Juni 2012 vorgelegen ist.

In der Folge hat die GmbH auch tatsächlich im Jahr 2013 die Gesamtanlage (zwei Doppelwohnhäuser, ein Dreifachwohnhaus) errichtet. Demgemäß ist der Veräußererseite die erfolgreiche **Umsetzung** des Gesamtprojektes gelungen, indem alle Grundstücke nur an solche Kaufinteressenten verkauft werden konnten, die auch zur Errichtung des Gebäudes im Sinne ihrer Vorplanung und unter den finanziellen Vorgaben der GmbH bereit waren.

Nach der Judikatur des VwGH kommt in diesem Zusammenhang eine wesentliche Bedeutung dem **zeitlichen Moment** zu. Lt. Auskunft der Gemeinde hat die GmbH den Baubeginn für das Dreifachwohnhaus bereits vor Abschluss des Kaufvertrages gemeldet(3.-9.6.). Ob zu diesem Zeitpunkt auch tatsächlich schon mit dem Bau des Mittelhauses begonnen wurde, ist in Anbetracht der zeitlichen Nähe zu Kaufvertrag (13.6.) und Werkvertrag (17.6.) nicht von Bedeutung. Allerdings legt der bereits erfolgte Baubeginn nahe, dass die Absicht der Bf. im maßgeblichen Zeitpunkt jedenfalls bereits auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet war. Liegt überdies zwischen Grundkauf und Bauauftrag nur eine geringe Zeitspanne (hier 4 Tage!), so spricht auch dies lt. VwGH regelmäßig für die finale Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Errichtung des Gebäudes. Im übrigen ist der Punkt X des Kaufvertrages (*die Käuferin wird erst nach Abschluss gegenständlichen Kaufvertrages gemeinsam mit den Miteigentümern über ein entsprechendes, gesondert zu bestimmendes Bauunternehmen hinsichtlich der Errichtung eines Eigenheimes Anbote einholen und sodann entsprechende Werkverträge zur individuellen Errichtung ihres Eigenheimes abschließen*) in Anbetracht der zeitlichen Abfolge völlig unglaublich.

Unter diesen Voraussetzungen lässt der Gesamtzusammenhang nach Ansicht des BFG nur den Schluss zu, dass die Bf. das vorhandene Bebauungskonzept der GmbH übernommen hat und dass der Wille der Bf. bereits im Zeitpunkt des Grundkaufes am 13.6.2013 auf den Erwerb eines (durch Realteilung zu schaffenden) bebauten Grundstückes gerichtet war und nicht bloß auf den Erwerb eines unbebauten Nutzungsabschnittes. Die Tatsache, dass GfKF auch für die GmbH als Verkäufer tätig war, legt überdies nahe, dass die Bf. von Beginn an beabsichtigt hat, das von der GmbH vorgeplante Bauwerk von dieser darauf errichten zu lassen. Aber schon die Hinnahme

des von der Anbieterseite vorbereiteten Angebotes (bestimmtes Haus der GmbH auf dem dafür vorgesehenen Grundstück der VK) durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

B)

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

Im gegenständlichen Fall waren im Zeitpunkt des Grundkaufes der Bf. bereits die Käufer KF6 und KF4 Eigentümer der weiteren Miteigentumsanteile, sodass es Sache dieser drei Miteigentümer gewesen wäre, über das "Ob" und "Wie" der Bebauung gemeinsam zu entscheiden. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über ein ihnen gemeinsam gehöriges Grundstück kraft eines gemeinsamen Willensentschlusses verfügen. Ein solcher gemeinsamer Beschluss liegt nicht vor. Diese Entscheidung ist jedoch im Zeitpunkt des Grundkaufes zweifelsfrei bereits im Sinne der Vorplanung der GmbH gefallen gewesen, was aufgrund des der Gemeinde für Anfang Juni angezeigten Baubeginnes erwiesen ist. Vor allem der Erwerb von bloßem Miteigentum spricht somit massiv für den kausalen Zusammenhang zwischen Grund- und Hauskauf.

Das Vorbringen der Bf., sie habe eine Einzelliegenschaft erworben, ist durch den Inhalt des Kaufvertrages vom 13.6.2013 widerlegt. Die *beabsichtigte* Realteilung ändert am Erwerb von Miteigentum im hier maßgeblichen Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbsvorganges (Kauf des Grundstückes) nichts.

C)

Demgegenüber ist ein Grundstückserwerber nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes 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. hat auf die Planung der zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes baubehördlich schon lange bewilligten Gesamtanlage jedenfalls keinen Einfluss genommen. Lt.

Baubewilligung vom 20.6.2012, welche im Zeitpunkt des Grundkaufes ein Jahr später immer noch aufrecht war, durfte vom bewilligten Bauvorhaben der GmbH auch nicht abgewichen werden. In Hinblick auf die geringe Grundgröße und die Tatsache, dass es sich um das Mittelhaus handelt, ist eine wesentliche Abweichung von der Vorplanung auch gar nicht denkbar. Wenn im Zuge der tatsächlichen Bauausführung dennoch Anpassungen des bewilligten Bauvorhabens vorgenommen wurden, ist damit keine gänzliche Neuplanung erfolgt.

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 Zusammenhangs 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. (Wegfall des Kellers, Vergrößerung der Terrasse, Hinzufügen eines Fensters, Innenraumgestaltung) nicht ausreichend, um ihre Bauherreneigenschaft zu begründen.

Auch die nachträgliche Anzeige der "Projektänderung" am 27.10.2014 hat keine wesentlichen Änderungen des ursprünglichen Bauvorhabens aufgezeigt und wurde deshalb von der Gemeinde lediglich zur Kenntnis genommen.

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).

Gemäß der eindeutigen Formulierungen des Werkvertrages vom 17.6.2013 war Vertragspartner der Bf. als Generalunternehmer ausschließlich die GmbH, was gegen die Bauherreneigenschaft der Bf. spricht.

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

Da die für die Bauherreneigenschaft sprechenden Kriterien überdies KUMULATIV vorliegen müssen, ist es nicht von Belang, wenn einzelne Indizien weniger stark ausgeprägt sind. In einer Gesamtbetrachtung ist jedenfalls davon auszugehen, dass die

Bf. nicht Bauherr hinsichtlich des auf dem erworbenen Nutzungsabschnitt errichteten Reihenhauses war.

Den übrigen Vorbringen der Bf. ist entgegenzuhalten:

Nach dem Äußeren des betreffenden Gebäudes (erkennbar anhand des digitalen OÖ Raum-Informations-Systems DORIS) handelt es sich entgegen der Ansicht der Bf. eindeutig um ein einheitliches Gebäude unter einem gemeinsamen Dach, auch wenn die Leitungen und Mauern getrennt hergestellt wurden bzw. aufgrund der beabsichtigten Realteilung hergestellt werden mussten.

Angesichts der erdrückenden Sachverhaltslage können auch die übrigen Argumente der Bf. (Vorplanung aus förderungstechnischen Gründen, zur Wertsteigerung bzw. Vertriebserleichterung, kein Erwerb zum Brachliegen oder zur Schafzucht), welche ausschließlich die Motivation für die Vorplanung betreffen, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen.

In seiner Gesamtheit sprechen daher die Vorplanung und koordinierte Ausführung aller 3 Gebäude durch die GmbH, der Erwerb von bloßem Miteigentum, der Baubeginn und das zeitliche Zusammenfallen der Verträge 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 Reihenhauses auszugehen. Nimmt man aber als erwiesen an, dass der Bf. die Vorplanung bekannt war und sie das diesbezügliche Angebot der GmbH im Wesentlichen angenommen hat, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des VwGH zu einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Sachverhalten erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. In Anbetracht der überdies klaren Sachlage kommt dieser Entscheidung somit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Linz, am 5. November 2018