

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Käuferin, Adr., gegen den Bescheid des FA GVG vom 17.09.2013, ErfNr. xy, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Die GmbH, =Verkäuferin, war außerbücherliche Eigentümerin des Grundstückes Nr. . Die Verkäuferin wollte darauf in Zusammenarbeit mit der Errichter, =Bau, eine Wohnanlage von sieben Einfamilienhäusern und einem Doppelwohnhaus errichten und hat diese jedenfalls ab Mitte 2007 durch Zeitungsinserate, in Schautafeln und eine Plakattafel am Grundstück beworben.

Noch im Herbst 2007 sind Käufer und Käuferin, =Käufer, aufgrund einer am Grundstück ausgesteckten Werbetafel auf das Bauvorhaben der Bau aufmerksam geworden. Die Käufer haben die Firma kontaktiert und erfahren, dass verschiedene Grundstücke zur Verfügung gestanden sind und die Möglichkeit bestanden hat, durch die Bau ein Gebäude errichten zu lassen. Die Lage eines angebotenen Grundstückes hat den Vorstellungen der Käufer entsprochen, sodass sie den Grund und Boden zunächst durch mündliche Zusage erworben haben. Im Anschluss daran haben die Käufer mit der Bau den Einreichplan für das Einfamilienhaus erarbeitet, wobei ihre Wünsche (Garage mit direktem Zugang ins Haus, Abstellraum, größere verbaute Fläche, Erker mit Glasschiebetüren, Aufteilung der Räume) berücksichtigt wurden.

Vor der Realisierung der Wohnanlage war jedoch zunächst die Umwidmung des Grundstückes (alte Deponiefläche) erforderlich. Mit Schreiben vom 5. November 2007 hat die Umweltrechtsabteilung beim Land OÖ der Gemeinde mitgeteilt, dass das Grundstück aus dem Verdachtsflächenkataster gestrichen wird. Der Zeitpunkt der tatsächlichen Streichung ist nicht aktenkundig. Nach der Vermessung des Grundstückes im Sinne der von der Verkäuferin beabsichtigten Bebauung hat die Gemeinde 7 Bauplatzbewilligungen (auf den neu gebildeten Grundstücken mit den Nrn. 14 bis 18, 19/20, 21/22) aufgrund des Teilungsplan vom 6. März 2008 erteilt.

Daraufhin hat die **Verkäuferin als Bauwerberin am 11. März 2008 die Ansuchen um Baubewilligung entsprechend den Einreichplänen vom 10. März 2008** (Planverfasser: Plan , Bauführer: Bau) auf den Grundstücken 14 bis 18, 19/20, 21/22 gestellt, wonach auf diesen Bauplätzen als Gesamtanlage die Errichtung von sieben Einfamilienhäusern und einem Doppelwohnhaus geplant war. Die Einreichpläne hat Gf. , Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bau und auch Geschäftsführer der Verkäuferin, in Personalunion sowohl für die Verkäuferin als auch für die Bau unterzeichnet.

Mit **Kaufvertrag vom 3. April 2008** haben die Käufer schließlich von der Verkäuferin (vertreten durch Gf. ) das Grundstück 18 im Ausmaß von 505 m<sup>2</sup> rechtsgültig je zur Hälfte um insgesamt 41.300 Euro - darin enthalten Geometerkosten von 900 Euro - gekauft. Lt. Punkt V des Vertrages handelt es sich bei der betreffenden Grundfläche um rechtswirksam gewidmetes Bauland.

Der Schriftenverfasser hat für diesen Kaufvertrag die Grunderwerbsteuer (GrEST) für die beiden Käufer in Höhe von jeweils 722,75 Euro selbst berechnet.

Die Bauverhandlung für die Gesamtanlage hat am 21. April 2008 stattgefunden.

Mit **Werkvertrag vom 30. April 2008** haben die Käufer sodann bei der Bau die Errichtung eines Einfamilienhauses Haustyp " T 140", gemäß Leistungsbeschreibung auf dem Grundstück 18 um den Fixpreis von 108.752 Euro in Auftrag gegeben.

*Gemäß diesem Werkvertrag tritt die Bau als Generalunternehmer auf und beauftragt qualifizierte Unternehmer mit der Ausführung der Bauarbeiten, die Bau übernimmt die Einreichplanung, sämtliche Amtsgespräche und die Bauaufsicht. Für die Einreichplanung und die Bauvorbereitungsarbeiten ist ein Betrag von ... an die Bau zu bezahlen.*

Am **24. Juni 2008** hat die Gemeinde antragsgemäß die **Baubewilligung** betreffend das Bauvorhaben Errichtung von 7 Einfamilienhäusern und 1 Doppelwohnhaus mit Bescheid erteilt.

Im Zuge einer finanzamtlichen **Prüfung bei der Bau im Jahr 2010** (ABNr. zz ) hat der Prüfer Folgendes festgestellt:

In den Anfangsjahren der Bau seien keine großen Projekte verwirklicht worden. Vielmehr habe sich die Bau Baulücken gesucht, um darauf Einfamilienhäuser zu errichten. Später sei das Geschäftsmodell in größeren Dimensionen entwickelt worden.

In diesen Fällen spreche das Ergebnis von umfangreichen Erhebungen für das Vorliegen von Bauherrnmodellen:

Oft sei der Grundstückskaufvertrag in zeitlicher Nähe zum bzw. noch vor dem Werkvertrag unterfertigt worden. Die Bau werbe auf ihrer homepage damit, dass neben dem Gebäude auch ein Grundstück erworben/finanziert werden könne. Nach div. Aussagen (von Liegenschaftserwerbern oder Mitarbeitern des Bauamtes der Gemeinde) könne die Liegenschaft ohne Unterfertigung eines Werkvertrages nicht erworben werden. Oft würden die Käufer einen Miteigentumsanteil erwerben, ohne dass den Kauf-, bzw. Werkvertrag die Gemeinschaft der Miteigentümer abschließe. Erhebungen bei Liegenschaftsverkäufern hätten ergeben, dass die Verhandlungen ausschließlich mit der Bau geführt worden seien und diese bereits zu errichtende Gebäude projiziert und beworben habe (Folder/ Prospektmaterial incl. Preisangaben seien ausgehändigt worden). Bei einem Projekt in T seien jeweils 2 Bauansuchen gestellt worden. Ursprünglich habe die Verkäuferin für alle ein Bauansuchen gestellt, das nachfolgende Ansuchen sei von den jeweiligen Käufern gestellt worden. Die Käufer seien daher bereits an ein vorgefertigtes Projekt gebunden gewesen.

Die Baukosten seien somit in die Bemessungsgrundlage für die GrESt einzubeziehen, weil die Grundstückserwerber an eine vorgegebene Planung gebunden gewesen seien und daher ein Kauf von Grundstück und herzustellendem Gebäude anzunehmen sei.

Aufgrund dieser Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens hat das Finanzamt mit Bescheid vom 17. September 2013 gemäß § 201 BAO die 3,5 %-ige GrESt neu in Höhe von jeweils 2.625,91 Euro festgesetzt. Als Gegenleistung wurde nunmehr der Grundpreis zuzüglich Baukosten und Vermessungskosten angesetzt, davon die Hälfte ergibt eine Bemessungsgrundlage von 75.026 Euro.

Dagegen hat Käuferin am 16. Oktober 2013 Berufung erhoben, weil zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Kaufvertrages über den Grund und Boden noch nicht entschieden gewesen sei, ob, wann und wie das Grundstück bebaut werden sollte. Nach Einholung und Vergleich der Angebote von verschiedenen Bauunternehmen hätten die Käufer entschieden, den Auftrag der Bau zu erteilen. Als Bauherrn hätten die Käufer auf die bauliche Gestaltung des Hauses wesentlichen Einfluss genommen. Es sei eine Garage mit Abstellraum errichtet worden, die Fluchtlinien des Erkers und die Situierung des Hauses unterschieden sich wesentlich von anderen Häusern in der Siedlung. Die Käufer seien bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages weder schriftlich noch mündlich an die Bau gebunden gewesen. Ihnen sei nicht bewusst gewesen, dass die Verkäuferin in ein Vertragskonzept eingebunden gewesen sei. Die Käufer hätten auch das finanzielle Risiko und das Baurisiko getragen, indem sie die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abgeschlossen hätten. Weil es sich um eine Verdachtsfläche gehandelt habe und die Baubewilligung erst nach dem Ankauf des Grundstückes erteilt worden sei, sei nicht sicher gewesen, dass überhaupt ein Haus errichtet werden dürfe. Die Vereinbarung eines Fixpreises sei allgemein üblich.

Das Finanzamt hat die Berufung am 19. Dezember 2013 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

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

Auf der homepage der Bau sind mehrere Abbildungen des Einzelhauses "T" zu sehen, welche im Wesentlichen den im gegenständlichen Fall errichteten Einfamilienhäusern, entsprechen (quadratisch, 2 Stockwerke, Giebel mit leichtem Erker). Folgende Leistungen der Bau werden dort angeboten: Häuser belagsschlüsselfertig inkl. Grund und Nebenkosten, Grundstücksbesichtigung, Konzept/Planung, Einreichpläne, Bauverhandlung; Treuhandabwicklung, Landesförderung, Festpreisgarantie, alles aus einer Hand! Die Bau arbeitet nur mit ausgewählten Partnerunternehmen zusammen.

Über Vorhalt durch das BFG haben die Käufer überdies eingewendet, die Ähnlichkeit mit den Nachbarhäusern liege am Baustil (ein Haus im Toscana-Stil sehe typischerweise so aus) und daran, dass ihr Haus der Bau als Musterhaus gedient habe. Die Käufer seien durch den Abschluss des Kaufvertrages über den Grund und Boden nicht verpflichtet gewesen, das Haus von der Bau errichten zu lassen.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist aufgrund der Aktenlage, insbesondere der Erhebungen des Prüfers, der Angaben der Käufer (sowie teilweise der Nachbarn) und der bezughabenden Urkunden erwiesen.

### **Rechtslage**

Der GrESt unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987). Die Steuer wird grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung berechnet (§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987). 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.

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

### **Erwägungen**

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 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 Gebäude Errichtung 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 Grundstücks Kaufvertrag 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 Veräußerer Seite nicht mehr frei war, und - bei einer Personen Mehrheit auf der Veräußerer Seite - die auf der Veräußerer Seite 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 Veräußerer Seite 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 Gebäudeerrichtung 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).

Die Judikatur stellt für die Frage des Leistungsgegenstandes somit darauf ab, ob der Erwerber **Bauherr** des errichteten Gebäudes ist, dh. ob die Bebauung des beim Grundstückskauf noch unbebauten Grundstückes auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht. Für die Bauherreneigenschaft kommt es darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Bauprojektes maßgeblichen Einfluss nehmen konnte oder bei seinem Erwerb im Wesentlichen an ein bereits vorgegebenes Gebäude gebunden war. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist nunmehr strittig, ob im gegebenen Fall die Käufer zum Kaufzeitpunkt (3. April 2008) selbst Bauherren des auf Basis des unter Einbindung der Käufer erstellten Einreichplans der Bau vom 10. März 2008 errichteten Einfamilienhauses waren.

Grundsätzlich ist ein Erwerber nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung (dh. nicht bloß auf den Innenausbau) des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, dh. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Nach der VwGH-Judikatur müssen diese drei Elemente **kumulativ** als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherreneigenschaft vorliegen. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen würden.

ad a) Von der Bau wurde offenbar ein standardisiertes, vorgeplantes Haus "Typ T 140" öffentlich beworben und den Käufern angeboten, welches letztere jedoch weitgehend den eigenen Vorstellungen und Bedürfnissen anpassen konnten. Soweit die Käufer

eigene Planungen ins Treffen führen, sind sie jedoch auf diverse Judikate des VwGH hinzuweisen, in denen er einen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung auch im Falle einer Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl der Baustoffe bejaht. Weder Änderungen in der Raumaufteilung oder der Fensteranzahl, die Vergrößerung des Kellers, das Hinzufügen eines Wintergartens noch der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse hat der VwGH für wesentlich erachtet.

Auch wenn somit die Käufer das für die Bebauung im Groben vorgesehene Musterhaus hinsichtlich Außenansicht, Raumaufteilung und Garagenlösung im Detail individuell gestaltet haben, war jedoch in Anbetracht der dargestellten Judikatur, der äußeren Anmutung des Gebäudes und dessen Eingliederung in die Gesamtanlage die Einflussnahme der Käufer auf die bauliche Gestaltung ihres Hauses nach Ansicht des BFG offenkundig nicht ausreichend, um die Bauherrneigenschaft zu begründen.

ad b) Soweit die Käufer behaupten, sie hätten die ausführenden Firmen selbst ausgesucht und beauftragt, stimmt dies nicht mit der Aktenlage überein. Überdies wurden in die GrEst Bemessung nur die folgenden Kosten einbezogen: Fundamentplatte, Erdgeschossdecke, Obergeschosswände, Dach, Fenster. Allfällige Aufträge der Käufer an Firmen für den weiteren Ausbau sind somit in diesem Zusammenhang nicht von Belang.

ad c) Lt. Werkvertrag haben die Käufer jedenfalls einen Fixpreis (inklusive des Entgeltes für die Einreichplanung) ausgehandelt.

Das BFG kommt daher zu dem Schluss, dass den Käufern schon aus diesen Gründen (Fehlen der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung, des Baurisikos und des finanziellen Risikos) die Bauherrneigenschaft zu versagen ist. Da die für die Bauherrneigenschaft 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 Käufer nicht Bauherrn hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Einfamilienhauses waren.

Für die Einbeziehung der Baukosten ist überdies wesentlich, dass der Grundstückserwerber 1. durch ein Vertragsgeflecht an ein 2. durch die Vorplanung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist. Zwischen dem Erwerb des Gebäudes und dem Erwerb des Grundstückes muss 3. eine finale Verknüpfung in der Weise gegeben sein, dass aufgrund des engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhanges ein einheitlicher Vorgang gegeben ist.

Im Konkreten ist entscheidend, dass der Kaufvertrag vom 3. April 2008 in ein **Vertragsgeflecht** einbezogen war, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet war, den Käufern ein bebautes Grundstück zu verschaffen. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang eine Gesamtschau der Geschäftsabwicklung. Gf. war Entscheidungsträger sowohl der Verkäuferin als auch der Bau und hat als solcher in Bezug auf das Gesamtprojekt die Kaufverträge hinsichtlich der einzelnen Grundstücke und die Einreichungen für die Bauten sowohl für die Verkäuferin als auch für die

Bau unterzeichnet. Im Interesse der Verkäuferin und der Bau und entsprechend deren Geschäftsmodell war Gf. somit bestrebt, potentielle Käufer zur Ausführung des Bebauungskonzeptes im Ganzen zu verpflichten. Gf. hat es als Organisator der Gesamtanlage faktisch in der Hand gehabt, nur jene Kaufinteressenten zum Grundkauf zuzulassen, die auch zur Errichtung des Gebäudes durch die Bau nach den im Groben vorgegebenen Plänen und unter ihren finanziellen Vorgaben bereit waren. Im konkreten ist es nach der Darstellung der Käufer, wonach sie sich bereits im Herbst für eine Bauparzelle entschieden und hierfür gemeinsam mit der Bau das einzureichende Bauprojekt entwickelt haben, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise tatsächlich gelungen, die Käufer schon früh insgesamt zu binden, wenn auch aus steuerlichen oder organisatorischen Gründen, die Verträge erst zu einem späteren Zeitpunkt schriftlich fixiert wurden.

Die Tatsache einer **Vorplanung** ist zweifelsfrei daraus ersichtlich, dass zunächst die Initiative für die Bebauung des gesamten Grundstückes Nr., ausschließlich von der Verkäuferin ausgegangen ist. Sie hat bereits 2007 das Grundstück ausfindig gemacht, hat sich die Rechte an dem Grundstück außerbücherlich gesichert und die Umwidmung eingeleitet. Sie hat die Entscheidung getroffen, in welcher Form die Teilung in einzelne Baugrundstücke erfolgen sollte, sie hat die machbare Bebauung in groben Zügen hinsichtlich Größe, Lage und Art vorgeplant, das Projekt öffentlich beworben und schließlich als Bauwerber das Bauansuchen für die Gesamtanlage gestellt. Nicht zuletzt hat die Bau alle Bauaufträge erhalten und acht ähnliche Häuser errichtet, was nichts anderes bedeutet, als die erfolgreiche Realisierung des Gesamtprojektes.

Ausgehend von der groben Vorplanung haben alle Interessenten lediglich in die Bauplanung für das allein ihnen zugedachte Grundstück eingegriffen. Es wurden aber nicht getrennt acht individuelle Bauvorhaben verwirklicht, sondern nur die im Rahmen der Gesamtanlage geplanten Einfamilienhäuser (bzw. 1 Doppelhaus) individuell nach eigenen Vorstellungen angepasst.

Daraus resultiert die große Übereinstimmung der Nachbarhäuser im Äußeren (anhand des digitalen OÖ Raum-Informations-Systems DORIS erkennbar). Die Häuser bilden zwei Zeilen und sind insbesondere hinsichtlich Größe, Grundriss, Fluchtlinie und Dachform im Wesentlichen abgestimmt, wobei das Doppelhaus zwangsläufig etwas abweicht.

Da es somit erwiesenermaßen dem Gf. als Geschäftsführer sowohl der Verkäuferin als auch der Bau und somit als Organisator gelungen ist, die Käufer tatsächlich in seine Vorplanung einzubinden, ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.

Für die Beurteilung der finalen Verknüpfung kommt nach der Judikatur des VwGH dem **zeitlichen Moment** eine wesentliche Bedeutung zu.

Diesbezüglich ist zunächst die Abwicklung des Gesamtprojektes zu betrachten: Alle Kaufverträge der Gesamtanlage wurden zwischen 21. März und 16. Mai 2008 geschlossen. Die Werkverträge für die Gebäude wurden teilweise noch vor dem Grundstückskauf abgeschlossen bzw. innerhalb kurzer Zeit danach (17, 27 Tage). Wesentlich für den gegenständlichen Fall ist aber vor allem, dass die Anbahnung der Geschäftsbeziehungen mit der Verkäuferin und der Bau bereits im Jahr 2007



begonnen hat. Deshalb waren die Käufer in dem **hier allein maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückserwerbs am 3. April 2008** jedenfalls über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußerer Seite nicht frei. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war der Erwerbswille der Käufer nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf das mit dem bereits individuell nach ihren Wünschen geplante und eingereichte Einfamilienhaus des Typs "T" bebaute Grundstück gerichtet.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass sich die Käufer mit Abschluss des Kaufvertrages in das von der Bau als Organisator erstellte Planungs- und Finanzierungskonzept haben einbinden lassen, weshalb die Käufer das Grundstück in bebautem Zustand erhalten haben, sodass das Finanzamt zu Recht neben den Grundkosten auch die betragsmäßig unstrittig gebliebenen Errichtungskosten des Rohbaus in die Gegenleistung des angefochtenen GrESt-Bescheides miteinbezogen hat.

Im Übrigen kann der Behauptung der Käufer, sie seien im Zeitpunkt des Grundkaufes noch völlig frei gewesen, ihr eigenes Vorbringen entgegengehalten werden.

Soweit die Käufer auf den Umstand hinweisen, dass das Grundstück eine Verdachtsfläche gewesen ist, kann dieses Argument der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, weil die Umwidmung bereits am 5. November 2007 in Aussicht gestellt wurde und somit im Zeitpunkt des Grundkaufes aus diesem Grund kein Zweifel an der Bebaubarkeit bzw. kein Risiko mehr bestanden hat.

Es ist somit sehr wohl ein Unterschied erkennbar, ob ein Käufer eines Baugrundes darauf in alleinigem Ermessen ein Haus plant, finanziert und errichtet, oder ob der Käufer - wie im Gegenstandsfall - von wirtschaftlich ein und demselben Anbieter ein Grundstück samt dem gerade dafür - wenn auch nach eigenen Vorgaben - vorgeplanten Einfamilienhaus(rohbau) erwirbt.

Da die Höhe der festgesetzten GrESt unbestritten geblieben ist, war daher die Beschwerde insgesamt 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 zur Bauherrnproblematik erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 3. Dezember 2014