

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerden vom 9. November 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom a.) 14.10.2014, 1 und b.) 13./14.10.2014, ErfNr. 2 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert aufrecht.

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

## Entscheidungsgründe

ad a.)

Mit Kaufvertrag vom 14. März 2009 verkaufte die Bauunternehmen X GmbH als grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 123 die neu vermessenen Grundstücke Nr. 198/26 (363m<sup>2</sup>) und Nr. 198/27 (335m<sup>2</sup>) mit den dazugehörigen Weganteilen an die Beschwerdeführerin (Bf.) und ihren Gatten zu gleichen Teilen um einen Pauschalkaufpreis von 50.000 €.

Mit Bescheid vom 29. Oktober 2009 wurde der Bf. für diesen Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von 875 € vorgeschrieben.

Im Zuge einer Überprüfung durch das Finanzamt wurde die Bf. mit Schreiben vom 20. September 2012 zu ergänzenden Angaben aufgefordert, die folgendermaßen erfolgten:

"1) Wie sind Sie auf das gegenständliche Projekt aufmerksam geworden?

Antwort: *durch Bekannte*

2) Gibt es dazu Prospekte oder sonstige Unterlagen? Um Vorlage wird ersucht.

Antwort: *Nein*

3) Wurde Ihnen das Grundstück mit zu errichtendem Wohnhaus angeboten?

Antwort: *Ja*

4) Mit wem wurden die Verhandlungen bezüglich der Höhe des Grundstückskaufpreises und der Höhe der Errichtungskosten des Wohnhauses geführt?

Antwort: *Fa. X bzw. anderen Bauunternehmen für die Errichtung des Gebäudes*

5) Wurde ein Vorvertrag oder eine sonstige Vereinbarung bezüglich des Grundstückserwerbes abgeschlossen? Um Vorlage wird ersucht.

Antwort: *Nein*

6) Von wem wurde das Gebäude geplant und wer hat den Auftrag dazu erteilt?

Antwort: *Fa. S, von uns erteilt*

7) Wer hat um Baubewilligung angesucht?

Antwort: *der Bestbieter Fa. X*

8) Wem wurde sie erteilt? Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht.

Antwort: *Fa. X*

9) Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen? Um Vorlage aller bezüglichen Verträge (Kauf-, Bau-, Werk- u. sonstige Verträge bzw. Anbote und Auftragsbestätigungen) wird ersucht.

Antwort: *lt. beiliegendem Pauschalangebot dem Bestbieter*

10) Wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart? Um Bekanntgabe der Höhe des Fixpreises wird ersucht.

Antwort: *es wurde ein Pauschalpreis vereinbart, Änderungen je nach Ausführung möglich*

11) In wessen Namen wurden die am Bau beteiligten Firmen zur Durchführung der jeweiligen Arbeiten beauftragt?

Antwort: *vergeben wurde an die Firma, die das beste Angebot gestellt hat*

12) An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

Antwort: *an uns*

13) Wurde bereits eine Endabrechnung für die Errichtung des Gebäudes durchgeführt? Um Vorlage wird ersucht.

Antwort: *Schlussrechnung lt. Beilage*

14) Sollte keine Endabrechnung vorliegen, wird um Vorlage der einzelnen Teilrechnungen ersucht."

Beigelegt war ein Angebot der Fa. Bauunternehmen X vom April 2009 über die Errichtung eines 2 Familienhauses mit je 97 m<sup>2</sup> Wohnfläche zu einem Gesamtpauschalpreis von 250.000 €, wobei festgehalten war, dass die Rechnungslegung nach Baufortschritten erfolgen sollte (10% Bodenplatte, 5% Erdgeschossmauerwerk, 5% Erdgeschossdecke usw.).

Aus der ebenfalls beigelegten Schlussrechnung vom 31. August 2009 ergibt sich ua., dass die Bauleistungen von März 2009 bis August 2009 erfolgt sind und die 1. Teilrechnung am 8. April 2009 über 50.000 € gestellt wurde, die dann am 15. April 2009 bezahlt wurde.

Das Finanzamt stellte am 25. Oktober 2012 ein neuerliches Ergänzungsersuchen, das von der Bf. wie folgt beantwortet wurde:

"1) Wann und an wen haben Sie den Auftrag zur Planänderung der bereits mit Bewilligungsbescheid vom 21.11.2008 von der Gemeinde U der Bauunternehmen X GmbH genehmigten Wohnanlage mit Reihenhäusern, Carports u. Heizzentrale erteilt? Um Vorlage der diesbezüglichen Aufträge wird ersucht.

Antwort: *Da die Beauftragung mündlich erfolgte, haben wir hierüber leider keine Aufzeichnungen.*

2) Wann haben Sie den Auftrag an 'Bauunternehmen X GmbH' zur Planung des 2-Familienwohnhauses U 257 und 258 erteilt? Um Vorlage des diesbezüglichen Auftrages wird ersucht.

Antwort: *erfolgte mündlich*

3) Wann haben Sie den Auftrag zum Ansuchen um Baugenehmigung in Ihrem Namen für dieses 2-Familienwohnhaus an 'Bauunternehmen X GmbH' erteilt. Um Vorlage des diesbezüglichen Auftrages wird ersucht.

Antwort: *erfolgte ebenfalls mündlich*

4) Wann wurde der Vertrag über die Errichtung dieses 2-Familienwohnhauses mit 'Bauunternehmen X GmbH' abgeschlossen? Um Vorlage des Vertrages wird ersucht.

Antwort: *Der Auftrag wurde nach Vorlage aller Angebote an den Bestbieter laut dessen Angebot vergeben, ein eigener Bauvertrag wurde nicht gemacht.*

5) Weiters wird um Übermittlung der 1. Teilrechnung Nr. 2/09 vom 8.4.2009 der Fa. Bauunternehmen X GmbH ersucht."

Die 1. Teilrechnung vom 8.4.2009 über 50.000 € wurde vorgelegt. Darin ist die Leistung mit März 2009 bezeichnet.

Aufgrund der Erhebungen des Finanzamtes wurde das Verfahren wiederaufgenommen und wurde am 14. Oktober 2014 ein Wiederaufnahme- und Grunderwerbsteuerbescheid erlassen, der nunmehr in die Bemessungsgrundlage auch die anteiligen Hauserrichtungskosten einbezog, womit nunmehr eine Grunderwerbsteuer von 5.250 € festgesetzt wurde.

Begründet wurde dies ua. folgendermaßen: "In dem vorliegenden Fall war der Erwerber des Grundstückes an den Erwerb eines Wohnhauses aus der vom Organisator (Bauunternehmen X GmbH) geplanten und bereits durch die Baubehörde genehmigten Wohnanlage U (Reihenhäuser, Carports und Heizzentrale) gebunden. Die Firma X Bauunternehmen GmbH trat vor der Baubehörde als Bauwerber und Bauführer auf. Das Ansuchen um Baubewilligung für dieses Bauvorhaben wurde von der Fa. X Bauunternehmen GmbH bereits am 10.3.2008 eingebracht. Dem Ansuchen wurden Einreichpläne für 2 Haustypen beigelegt. Der Fa. X Bauunternehmen GmbH wurde von der Baubehörde (Gemeinde U) für diese beiden Haustypen am 21.11. 2008 die

Baugenehmigung erteilt. Damit stand im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, bereits fest."

ad b.)

Mit einem weiteren Kaufvertrag vom 20. November 2009 verkaufte die Bauunternehmen X GmbH als grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 123 auch die neu vermessenen Grundstücke Nr. 198/34 (335 m<sup>2</sup>) und Nr. 198/35 (321 m<sup>2</sup>) mit den dazugehörigen Weganteilen an die Beschwerdeführerin (Bf.) und ihren Gatten zu gleichen Teilen um einen Pauschalkaufpreis von 50.000 €.

Mit Bescheid vom 16. März 2010 wurde der Bf. für diesen Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von 875 € - nach § 200 Abs. 1 BAO vorläufig - vorgeschrieben.

Auch für diesen Rechtsvorgang wurde die Bf. durch das Finanzamt mit Schreiben vom 20. September 2012 zu ergänzenden Angaben aufgefordert, die folgendermaßen erfolgten:

"1) Wie sind Sie auf das gegenständliche Projekt aufmerksam geworden?

Antwort: *durch Bekannte*

2) Gibt es dazu Prospekte oder sonstige Unterlagen? Um Vorlage wird ersucht.

Antwort: *gab es, liegen uns aber nicht mehr vor.*

3) Wurde Ihnen das Grundstück mit zu errichtendem Wohnhaus angeboten?

Antwort: *Nein, vorläufig wurde nur ein Grundstück angekauft. Über die Vergabe des Bauauftrages haben wir uns noch keine Gedanken gemacht.*

4) Mit wem wurden die Verhandlungen bezüglich der Höhe des Grundstückskaufpreises und der Höhe der Errichtungskosten des Wohnhauses geführt?

Antwort: *Grundstückspreis: Fa. X; Errichtungskosten: mit diversen Anbietern*

5) Wurde ein Vorvertrag oder eine sonstige Vereinbarung bezüglich des Grundstückserwerbes abgeschlossen? Um Vorlage wird ersucht.

Antwort: *Nein*

6) Von wem wurde das Gebäude geplant und wer hat den Auftrag dazu erteilt?

Antwort: *Eine bestehende Planung war vorhanden lt. Bebauungsplan der Gemeinde*

7) Wer hat um Baubewilligung angesucht?

Antwort: *Fa. X*

8) Wem wurde sie erteilt? Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht.

Antwort: *Die Benützungsbewilligung wurde uns erteilt (Beilage)*

9) Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen? Um Vorlage aller bezüglichen Verträge (Kauf-, Bau-, Werk- u. sonstige Verträge bzw. Anbote und Auftragsbestätigungen) wird ersucht.

Antwort: *lt. beiliegendem Pauschalangebot mit dem Bestbieter*

10) Wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart? Um Bekanntgabe der Höhe des Fixpreises wird ersucht.

Antwort: *es wurde ein Pauschalpreis vereinbart, Änderungen möglich*

11) In wessen Namen wurden die am Bau beteiligten Firmen zur Durchführung der jeweiligen Arbeiten beauftragt?

Antwort: *in unserem Namen*

12) An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

Antwort: *an uns*

13) Wurde bereits eine Endabrechnung für die Errichtung des Gebäudes durchgeführt? Um Vorlage wird ersucht.

Antwort: *Schlussrechnung lt. Beilage*

14) Sollte keine Endabrechnung vorliegen, wird um Vorlage der einzelnen Teilrechnungen ersucht."

Die beigelegte Schlussrechnung vom 13. August 2010 weist einen Leistungszeitraum von März 2010 bis August 2010 für die Errichtung eines 2 Familienwohnhauses auf. Die erste Teilrechnung erfolgte am 26. März 2010. Vorgelegt wurde weiters ein Angebot der Fa. Bauunternehmen X vom 1. März 2010 über die Errichtung eines 2-Familienwohnhauses und die den Ehegatten erteilte Benützungsbewilligung vom 2. September 2010.

Das neuerliche Ergänzungsersuchen vom 25. Oktober 2012 wurde wie folgt beantwortet:

"1) Wann und an wen haben Sie den Auftrag zur Planänderung der bereits mit Bewilligungsbescheid vom 21.11.2008 von der Gemeinde U der 'Bauunternehmen X GmbH' genehmigten Wohnanlage mit Reihenhäusern, Carports und Heizzentrale erteilt? Um Vorlage aller diesbezüglichen Aufträge wird ersucht.

Antwort: *Da die Beauftragung mündlich erfolgte, haben wir hierüber leider keine Aufzeichnungen.*

2) Wann haben Sie den Auftrag an 'Bauunternehmen X GmbH' zur Planung des 2-Familienwohnhauses Nr. 264 und 265 erteilt? Um Vorlage des diesbezüglichen Auftrages wird ersucht.

Antwort: *Auftrag erfolgte ebenfalls mündlich.*

3) Wann haben Sie den Auftrag zum Ansuchen um Baugenehmigung in Ihrem Namen für dieses 2-Familienwohnhaus an 'Bauunternehmen X GmbH' erteilt? Um Vorlage des diesbezüglichen Auftrages wird ersucht.

Antwort: *Dies erfolgte ebenfalls mündlich.*

4) Wann wurde der Vertrag über die Errichtung dieses 2-Familienwohnhauses mit 'Bauunternehmen X GmbH' abgeschlossen? Um Vorlage des Vertrages wird ersucht.

*Antwort: Der Auftrag wurde nach Vorlage aller Angebote an den Bestbieter laut dessen Anbot vergeben, ein eigener Bauvertrag wurde nicht gemacht.*

Nach Durchführung der oben genannten Ermittlungen im Zuge der Prüfung erließ das Finanzamt am 13. Oktober 2014 einen endgültigen Bescheid und setzte die Grunderwerbsteuer auch für dieses Rechtsgeschäft - ausgehend wieder von den anteiligen Grund- und Hauserrichtungskosten - mit 5.250 € fest.

ad a.) und b.)

Gegen beide Festsetzungen wurde Beschwerde erhoben. In der Begründung wurde vorgebracht, dass nach Verständnis der Bf. kein Zusammenhang zwischen dem Kauf des Grundstückes und der Errichtung des Bauwerkes bestehe. Sie sei zu keinem Zeitpunkt an die Beauftragung an die Fa. X gebunden gewesen und sei die Auftragsvergabe an den Bestbieter erfolgt, wobei bei den Verhandlungen die anfallenden Mehrkosten die jetzt durch die Grunderwerbsteuernachforderung drohe, nicht berücksichtigt worden seien, da mit diesen nicht zu rechnen gewesen sei. Es könne auch nicht sein, dass die Fa. X einen Wettbewerbsnachteil habe, nur weil sie Grundstücksverkäufer gewesen sei.

In Entsprechung eines Ergänzungs- bzw. Auskunftersuchen vom 20. April 2015 erfolgte folgende Beantwortung durch die Bf.:

1) Welche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung konnten Sie nehmen?

*Antwort: Mir als Bauherr gegenüber war die Firma X weisungsgebunden und daher konnte ich im Rahmen der Möglichkeiten generell auf die Gestaltung Einfluss nehmen.*

2) Wurden %-Sätze auf den Gesamtkaufpreis ausgemacht?

*Antwort: Verrechnung fand nach Baufortschritt statt.*

3) Wie wurde das Anbot der Fa. X angenommen?

*Antwort: Das Angebot wurde nach Abstimmung mündlich angenommen.*

Ein weiteres Auskunftersuchen erging am selben Tag an das Architekturbüro Z GmbH und wurde folgendermaßen beantwortet:

"Wurden die Häuser (Projekt Wohnanlage U, Einreichplan vom 10.3.2008) mit Reihenhäusern, Carport und Heizzentrale von Ihnen geplant? Wenn ja, von wem wurden Sie beauftragt? Wenn nein, wer wurde Ihres Wissens damit beauftragt? Um Nachweis wird ersucht.

*Antwort: Das Projekt Wohnanlage U wurde von unserem Büro bearbeitet und im März 2008 die Einreichunterlagen fertiggestellt. Ein Ansuchen um Baubewilligung erfolgte am 14.3. 2008 (siehe Beilage). Eine Beauftragung erfolgte mündlich durch Hr. Johann X. Im Anhang übersenden wir Ihnen auch den Einreichplan vom 8.3.2008 im Format PDF zu Ihrer weiteren Verfügung."*

Ein letztes Auskunftersuchen erging ebenfalls am selben Tag an die Fa. Ziviltechniker GmbH bzgl. der Frage, wer den Auftrag zur Vermessung des Grundstückes erteilt hat.

*Antwort: Der Auftrag für gegenständliche GZs ... wurde uns von der Fa. X mündlich erteilt. Aufgrund einer bereits einige Jahre andauernden intensiven Geschäftsbeziehung ist dies eine durchaus übliche Vorgehensweise.*

In Folge ergingen am 9. Februar 2016 in beiden Fällen abweisende Beschwerdevorentscheidungen des Finanzamtes. In der Begründung wurde ua. ausgeführt, dass die Bf. in ein Vertragsgeflecht einbezogen gewesen sei, das dem Käufer ein bebautes Grundstück verschaffen sollte. Es bestehe objektiv ein enger sachlicher Zusammenhang und sei anzunehmen, dass der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei gewesen sei.

Gegen diese Entscheidungen wurden Vorlageanträge gestellt und in beiden Fällen vorgebracht: "Bei dem gegenständlichen Fall ist, wenn es um die Gegenleistung geht, lediglich von der bereits der Grunderwerbsteuer zugeführten Bemessungsgrundlage, nämlich des Grundes auszugehen, da die Errichtungskosten des Bauwerkes an uns in unserer Eigenschaft als Bauherr verrechnet wurden und daher gesondert zu betrachten sind. Gerade die in der Beschwerdevorentscheidung angeführten drei Punkte zur Definition 'Bauherr' treffen auf uns allesamt zu. Eine Vergabe des Auftrages nach dem Grundstückskauf an die Firma X zu einem Fixpreis kann nach unserem Verständnis nach nicht schädlich sein. In der Zeitspanne zwischen dem Kauf des Grundstückes und der Vergabe des Bauauftrages konnten wir insbesondere hinsichtlich der Planung im Rahmen der örtlichen Möglichkeiten und der Auswahl der Baufirma frei entscheiden."

Über beide Beschwerden wurde erwogen:

ad a.)

Die amtswegige Wiederaufnahme kann erfolgen, wenn nach § 303 Abs. 1 lit b BAO Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

ad b.)

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen (§ 200 BAO).

ad a.) und b.)

Strittig ist, ob neben dem Erwerb des Grundstückes auch das darauf zu errichtende Gebäude als Vertragsgegenstand anzusehen ist und neben den Grundkosten auch die Hauserrichtungskosten in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind oder ob der Erwerberin die Bauherreneigenschaft zugekommen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Die Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuergesetz eigentümlicher Begriff, der im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen ist. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 5 Rz 9). Die Gegenleistung kann sich auch nach dem Zustand richten, in dem der Käufer das Grundstück erwerben wollte. Die Höhe der Bemessungsgrundlage richtet sich somit nach dem Zustand des Grundstückes, in welchem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (VwGH 21.12.1992, 91/16/0125; VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223). Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein.

Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Es ist zu fragen, in welchem Zustand das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht wird.

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf mit herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden (VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246; VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223, VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014). Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstücks und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebaute Zustand unter anderem dann sein, wenn ein **objektiv enger sachlicher Zusammenhang** zwischen den Verträgen besteht, dh wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält (Fellner, w.o., Rz 88a).

Dies ist dann der Fall, wenn dem Erwerber auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur annehmen kann. Entscheidend ist, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht mit einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebaute Zustand zu verschaffen (BFH 23.11.1994, II R 53/94).

Ein Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung 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.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen.

Ist ein Bauprojekt - wie im gegenständlichen Fall - in allen Einzelheiten zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits geplant, so kann er auf die Gestaltung des Gebäudes regelmäßig keinen Einfluss mehr nehmen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Bauherrn, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 3.10.1996, 95/16/0068).

In beiden gegenständlichen Fällen ist festzustellen, dass die Bauunternehmen X GmbH zunächst die Liegenschaft EZ 123 im Gesamtausmaß von 9.667 m<sup>2</sup> erwarb, das Grundstück vermessen und parzellieren ließ und in weiterer Folge von einem Architekturbüro ein Siedlungsprojekt, die Wohnanlage U mit Reihenhäusern, Carports und einer (später allerdings nicht errichteten) Heizzentrale, planen ließ (Auskünfte Z, Ziviltechniker und Einreichplan vom 10.3.2008). Sodann suchte die Baufirma als Bauwerber und Grundeigentümer bei der Gemeinde U am 10. März 2008 um Baubewilligung für die Siedlungsanlage an. Diese wurde ihr am 21. November 2008 erteilt.

ad 1.)

Zwei Parzellen davon wurden am 14. März 2009 an die Bf. und ihren Gatten verkauft. Im gleichen Monat wurde mit dem Bau der Doppelhaushälften begonnen (siehe Schlussrechnung vom 31. 8. 2009 und 1. Teilrechnung vom 8.4.2009) und nach den eigenen Angaben der Bf. vom 8. Oktober 2012 wurde ihr das Grundstück mit zu errichtendem Wohnhaus angeboten.

ad 2.)

Die weiteren zwei Bauparzellen wurden von der Baufirma am 20. November 2009 an die Bf. und ihren Gatten verkauft. Im März 2010 wurde mit dem Bau des Hauses begonnen (siehe Schlussrechnung vom 13.8.2010).

Für beide Fälle gilt:

Schon allein aufgrund der zeitlichen Nähe der beiden Verträge über den Kauf des Grundstückes und des Bauauftrages ist davon auszugehen, dass der Bf. ein bebautes Grundstück zukommen sollte. Ein am 6. März 2009, also vor den

Grundstückskaufverträgen, bei einer anderen Baufirma eingeholtes Anbot steht dem nicht entgegen, weil es der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht, dass eine Baufirma ihre Bauparzelle an einen Interessenten verkauft ohne auch den Bauauftrag für ein von ihr geplantes und bis zur Baureife gediehenes Projekt zu erhalten. Zudem hat die Bf. im ersten Fall selbst angegeben, dass ihr das Grundstück mit zu errichtendem Haus angeboten worden ist und kommt dieser zunächst getätigten Aussage ein höherer Wahrheitsgehalt zu als der Behauptung, hinsichtlich der Auswahl der Baufirma eine freie Entscheidungsmöglichkeit gehabt zu haben.

Die Initiative für die Bauprojekte ging nicht von der Bf. aus, sondern hat sie die Grundstücke jeweils zu einem Zeitpunkt gekauft, als nicht nur die Planung abgeschlossen war, sondern auch die Baubewilligung gegenüber der Verkäuferin und Bauwerberin, die gleichzeitig auch die bauausführende Firma war, bereits erteilt war.

Auch die getroffenen Pauschalpreisvereinbarungen und damit der Ausschluss des Risikos einer Preiserhöhung sprechen gegen das Vorliegen einer Bauherrenstellung. Die Bf. traf bei dieser Vertragsgestaltung kein Risiko von Kostensteigerungen, was sich auch an den Schlussrechnungen zeigt, die sich mit den Anboten decken.

Die Grundstückskaufverträge bilden mit den Aufträgen zur Errichtung der beiden Doppelhäuser eine Einheit und ist als Erwerbsgegenstand nicht ein unbebautes Grundstück, sondern ein mit einem bestimmten Haustyp bebautes Grundstück anzusehen. Die Einbeziehung der Gebäudeerrichtungskosten, deren Höhe nicht bestritten wurde, in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist damit zu Recht erfolgt und bleibt den Beschwerden ein Erfolg versagt.

### **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. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen von einer "Bauherreneigenschaft" auszugehen ist, liegt eine langjährige, einhellige und umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war, sondern die Tatfrage in freier Beweiswürdigung zu beurteilen war, wurde eine ordentliche Revision für nicht zulässig erklärt.

Graz, am 26. Juni 2018

