

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF, Adr, vertreten durch Mag. Dr. Helmut Blum, Rechtsanwalt, Mozartstraße 11, 4020 Linz, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24.03.2014, ErfNr, StNr, 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

Frau Mag. HP, =GE, war Grundeigentümerin einer größeren Grundstücksfläche in Stadt.

Mit Antrag vom 15.8.2008 hat die GE gemeinsam mit der Bauführerin, =GmbH, hierfür die Änderung des Bebauungsplans beantragt. Dem Antrag ist eine **Bebauungsstudie der GmbH** zugrunde gelegen, wonach auf den Grundstücken 1, 2 und 3 in zwei Bauabschnitten 7 Wohneinheiten in zweigeschossiger Bauweise errichtet werden sollten, "**Projekt STR**":

1. Bauabschnitt - drei südlich liegende Bauplätze (drei Einfamilienhäuser, Top 1 bis 3),
2. Bauabschnitt - vier nördlich liegende Bauplätze (zwei Doppelhäuser, Top 4 bis 7).

Die neu zu schaffenden Grundstücke für den Bauabschnitt 1 sind lt. Vermessungsplan des Dipl.-Ing. RS vom 28.10.2008, GZ, festgelegt worden.

Zur Erschließung der künftigen Bauplätze waren die Errichtung einer U-förmige Aufschließungsstraße, der Kanalisation und Wasserversorgung notwendig, wozu sich die GE mit Verpflichtungserklärung vom 13.2.2009 bereit erklärt hat.

Daraufhin hat die zuständige Stadtgemeinde Stadt, =Gemeinde, den Bebauungsplan Nr. nr für eine zweckmäßige und geordnete Bebauung im Sinne der GE erlassen.

Mit Kaufvertrag vom 4.3.2009 hat die Vkf, =VK, die Grundstücke des 1. Bauabschnittes von der GE gekauft, so auch das gegenständliche - gemäß dem Plan des Zivilgeometers neu gebildete - Grundstück xy.

Am 17.3.2009 hat die Gemeinde auf Antrag der VK die Bauplatzbewilligung für dieses Grundstück erteilt.

Am **22.4.2010** hat BF,=KF, in einem als Kurzleistungsbeschreibung genannten Papier, der GmbH den **Auftrag für die Errichtung eines Hauses T 140 m² Wohnnutzfläche um einen Fixpreis von 80.000 €** erteilt.

Mit **Kaufvertrag vom 23.4.2010** hat der KF sodann die Liegenschaft EZ, GB, Grundstück xy, im Ausmaß von 521 m² um den Kaufpreis in Höhe von 90.000 € sowie die bevorschussten Geometerkosten von 840 €, somit insgesamt 90.840 €, von der VK gekauft.

Lt. Punkt VII des Vertrages erklärt der Käufer dem Schriftenverfasser über ausdrückliche Belehrung bis dato keinen Werkvertrag mit einem bauausführenden Unternehmen geschlossen zu haben. *"Der Käufer wird sich nach Abschluss gegenständlichen Kaufvertrages über ein entsprechendes Bauunternehmen, hinsichtlich der Errichtung eines Eigenheimes Anbote einholen und sodann entsprechende Werkverträge abschließen."* Für diesen Erwerbsvorgang hat der Vertragserrichter die Grunderwerbsteuer, =GrEST, in Höhe von 3.180 € vom Kaufpreis selbst berechnet.

Am 22.6.2010 hat der KF bei der Gemeinde ein Bauansuchen zur Errichtung eines Wohnhauses und einer Doppelgarage auf dem Grundstück xy entsprechend dem Bauplan der GmbH vom 17.6.2010 gestellt. Der Einreichplan weist als Bauwerber und Grundeigentümer den KF aus, als Bauführer und Planverfasser die GmbH. Das darin dargestellte Haus unterscheidet sich von der Bebauungsstudie im Wesentlichen darin, dass die Dachgaube von der Süd- auf die Nordseite verlegt wurde. Die Größe, Ausrichtung und Situierung des Hauses am Grundstück, sowie die Lage der Garage und die Zufahrtssituation sind unverändert.

Mit Bescheid vom 28.7.2010 hat die Gemeinde die Baubewilligung erteilt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung beim Schriftenverfasser, ABNr, ist hervorgekommen, dass bei allen Erwerben des Projektes STR zumindest der Edelrohbau mit Werkvertrag von der GmbH erworben worden sei. Die weiteren Ausbaustufen seien offensichtlich individuell zu erwerben gewesen. Außerdem habe der KF bereits vor Abschluss des Grundkaufvertrages der GmbH den Auftrag zum Hausbau erteilt. Somit sei der Erwerb lt. Werkvertrag in finaler Verknüpfung mit dem Grundstückserwerb zu sehen.

Daraufhin hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, =GVG, mit Bescheid vom 24.3.2014 die GrEST gemäß § 201 BAO mit 5.979,40 festgesetzt, wobei zur Gegenleistung auch die Baukosten in Höhe von 80.000 € hinzugerechnet wurden, weil ein Kauf eines Grundstückes mit einem herzustellendem Gebäude vorliege.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde des BF, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf., weil ihm nicht bekannt gewesen sei, dass zwischen der VK und der GmbH ein Zusammenhang bestanden habe. Im Kaufvertrag scheine auch nirgends die GmbH auf. Ursprünglich habe er die Vorbesitzerin gefragt, ob das Grundstück zu

kaufen sei, diese habe ihn an die VK verwiesen, der sie bereits verkauft habe. Der Entwurf des Bauplanes sei von ihm gemacht und an die GmbH weitergegeben worden, die den Einreichplan am 17.6.2010 erstellt habe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.6.2014 hat das GVG die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, weil das Grundstück zu einem Zeitpunkt gekauft worden sei, als der Werkvertrag hinsichtlich der Errichtung des Einfamilienhauses mit der GmbH schon abgeschlossen gewesen sei. Dieser zeitliche Ablauf spreche somit dafür, dass der Bf. im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes keinen nackten Grund und Boden, sondern ein mit einem Haus der GmbH bebautes Grundstück erwerben wollte. Aufgrund der Vorplanung sei überdies davon auszugehen, dass nur jene Käufer zum Erwerb zugelassen worden seien, die das Konzept der GmbH akzeptiert hätten.

In seinem Vorlageantrag vom 19.8.2014 bringt der Bf. ergänzend vor, die Einigung mit der Verkäuferseite sei bereits längere Zeit vor dem 23.4.2010 erfolgt und sei es letztlich an der Terminnot des Vertragserrichters gelegen, dass der Kaufvertrag erst am 23.4.2010 unterfertigt worden sei. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass der Bf. im Zeitpunkt des Grundstückskaufes ein bebautes Grundstück kaufen wollte. Vielmehr habe er ein Grundstück gekauft und dann durch eine andere Firma darauf ein Gebäude errichten lassen. Dass zwischen der VK und der GmbH ein Zusammenhang bestanden habe, sei ihm im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses jedenfalls nicht bekannt gewesen. Es entspreche auch nicht den Tatsachen, dass nur jene Käufer zum Erwerb zugelassen worden seien, die das Konzept des Bauvorhabens akzeptiert hätten. Dem Bf. sei vielmehr vom Vertragserrichter mitgeteilt worden, er könne jeden Bauunternehmer mit der Planung und Errichtung seines Wohnhauses beauftragen und sei seine Entscheidung diesbezüglich vollkommen frei.

Zwecks Klärung des Sachverhaltes hat das BFG den Antrag um Änderung des Bebauungsplanes vom 15.8.2008 samt Bebauungsstudie, den Einreichplan vom 17.6.2010 und die Verpflichtungserklärung vom 13.2.2009 bei der Gemeinde angefordert und zum Akt genommen.

Sodann hat das BFG dem Bf. den bislang ermittelten Sachverhalt zur Kenntnis gebracht und ergänzende Fragen gestellt, welche der Bf. wie folgt beantwortet hat:

Am 21.3.2010 hat der Bf. ein rechtsverbindliches Kaufanbot für das von der VK vermittelte Grundstück EZBf, GB, Parzelle Nr. xy, in der STR, Stadt, 521 m², (*Bäume und Betonteile werden noch entfernt*) um den Kaufpreis von 90.000 € gestellt.

Es existiere kein genauerer Werkvertrag, sondern nur die Kurzleistungsbeschreibung. Der Bf. habe durch die Nachbarschaft vom Grundstück und durch einen Landsmann von der GmbH erfahren.

Das Projekt STR der GmbH sei ihm nicht bekannt gewesen.

Der Bauauftrag hatte als Grundlage einen selbst gezeichneten Plan, welchen der Bf. im April 2010 der GmbH übergeben habe, welchen diese dann am 17.6.2010 fertiggestellt habe.

Beweiswürdigung

Der wesentliche Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes, insbesondere der vorliegenden Urkunden, und der ergänzenden Ermittlungen des BFG erwiesen.

Das BFG erachtet es überdies aufgrund von wirtschaftlichen Notwendigkeiten und der durch Vergleichsfälle erwiesenen ständigen Geschäftspraxis der GmbH als erwiesen, dass die GmbH primär nur solche Käufer zum Erwerb eines Grundstückes zugelassen hat, die sich auch verpflichtet haben, ein Haus mit der GmbH zu errichten. Im gegenständlichen Fall ist es der GmbH offenkundig auch gelungen, alle Grundstückserwerber an ihre Vorplanung zu binden; dies erschließt sich aus der Tatsache, dass letztlich bei allen Erwerben des Projektes STR zumindest der Edelrohbau mit Werkvertrag von der GmbH erworben wurde.

Das Vorbringen, der Bf. habe im Zeitpunkt des Grundstückskaufes ein unbebautes Grundstück erwerben wollen und dann durch eine andere Firma darauf ein Gebäude errichten lassen, ist bei einer Gesamtbetrachtung des Geschehensablaufes jedenfalls nicht glaubwürdig. Lt. Bebauungsstudie hat eine grobe Vorplanung bestanden. Der Bf. hat bereits einen Tag **vor** Kaufvertragsabschluss das für sein Grundstück geplante, passende Haus T zu einem Fixpreis rechtsverbindlich in Auftrag gegeben. Sodann konnte in kurzer Zeit (2 Monate) die Vorplanung den individuellen Wünschen angepasst werden. Auch wenn sich nach dem Vorbringen des Bf. die Kaufvertragsunterfertigung verzögert hat, hat die GmbH sich offenbar durch eine "Kurzleistungsbeschreibung" absichern wollen und den Bf. schon vor Kaufvertragsabschluss binden können. Gänzlich unrichtig ist die Feststellung des Kaufvertrages Punkt VII "*Der Käufer wird sich nach Abschluss gegenständlichen Kaufvertrages über ein entsprechendes Bauunternehmen, hinsichtlich der Errichtung eines Eigenheimes Anbote einholen und sodann entsprechende Werkverträge abschließen.*" Ob dem Bf. ein Zusammenhang zwischen der VK und der GmbH bekannt gewesen ist, ist unbeachtlich.

Das BFG ist daher zu dem Schluss gekommen, dass der Bf. tatsächlich von der Vorplanung der GmbH Gebrauch gemacht hat, auch wenn ihm das weder von der VK noch von der GmbH bewusst gemacht wurde. Letztendlich hat sich der Bf. aber in das Gesamtkonzept für die Errichtung von 7 Wohneinheiten einbinden lassen.

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 vorbehalteten 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.

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 herstellendem 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 GE, VK und der GmbH ist zweifelsfrei 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 weiters 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 schon seit 2008 ein Projekt STR bestanden, wofür die Veräußererseite die Bebauungsstudie erstellt, die Parzellierung veranlasst und die Bauplatzbewilligung eingeholt hat. Es ist aufgrund einer Gesamtschau der Geschäftsabwicklung die Vorplanung erwiesen, die GmbH hat die Entscheidung getroffen, in welcher Form die Teilung in einzelne Baugrundstücke erfolgen sollte und sie hat die Bebauung in groben Zügen hinsichtlich Aufschließung, Größe, Lage und Art vorgeplant.

Dieses Bauvorhaben wurde von der Veräußererseite aber nicht nur geplant und vorangetrieben, sondern letztlich auch erfolgreich umgesetzt, indem alle 7 Rohbauten von der GmbH im Wesentlichen entsprechend ihrer Vorplanung, wenn auch angepasst an individuelle Wünsche, hergestellt wurden. Demgemäß ist es der Veräußererseite offenkundig tatsächlich gelungen, alle Grundstücke nur an solche Kaufinteressenten zu verkaufen, die auch zur Errichtung des Gebäudes im Sinne ihrer Vorplanung und unter den finanziellen Vorgaben der GmbH bereit waren. Schon die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten Angebotes (bestimmtes Haus der GmbH auf dem dafür vorgesehenen Grundstück der VK) durch den Erwerber indiziert aber einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Grundstückserrichtung. Die Kaufinteressenten haben lediglich in die Bauplanung für das allein ihnen zugesetzte Grundstück eingegriffen. In diesem Rahmen haben die Käufer Änderungen nach eigenen Vorstellungen vorgenommen und sind diese Pläne letztlich von der Baubehörde bewilligt worden und zur Ausführung gelangt.

Das Vorbringen, dem Bf. sei vom Vertragserrichter mitgeteilt worden, er könne jeden Bauunternehmer mit der Planung und Errichtung seines Wohnhauses beauftragen und er sei in seiner Entscheidung diesbezüglich vollkommen frei, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, weil es lt. Judikatur (siehe oben) nicht darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Dass der GmbH die Bindung der Käufer und die erfolgreiche Realisierung des Gesamtkonzepts lt. Vorplanung offensichtlich gelungen ist, ist auch am Äußeren der betreffenden Gebäude erkennbar (anhand des digitalen OÖ Raum-Informations-Systems DORIS). Es besteht eine große Übereinstimmung der 5 Bauten mit der Bebauungsstudie, insbesondere hinsichtlich Größe, Grundriss, Fluchtlinie und Situierung am Grundstück.

B)

Nach der Judikatur des VwGH kommt in diesem Zusammenhang vor allem dem zeitlichen Moment eine wesentliche Bedeutung zu. Liegt zwischen Grundkauf und Bauauftrag nur eine geringe Zeitspanne, so spricht dies regelmäßig für die finale Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Errichtung des Gebäudes. Besonders aber eine Auftragserteilung für das Haus noch vor dem Grundstückskauf beweist die finale Verknüpfung zwischen

Grundstückserwerb und Errichtung des Gebäudes. Im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes steht in einem solchen Fall nämlich die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, bereits fest.

Das Beschwerdevorbringen, wonach der Bf. ein Grundstück gekauft und dann durch eine andere Firma darauf ein Gebäude hat errichten lassen, ist jedenfalls durch die zeitliche Abfolge der Verträge widerlegt. Die Erklärung lt. Punkt VII des Kaufvertrages vom 23.4.2010, wonach der Bf. bis dato keinen Werkvertrag mit einem bauausführenden Unternehmen geschlossen habe, entspricht in Anbetracht der Auftragerteilung vom 22.4.2010 für die Errichtung eines Hauses T 140 m² Wohnnutzfläche um einen Fixpreis von 80.000 € zweifelsfrei nicht der Wahrheit.

Deshalb war der Bf. in dem hier allein maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückserwerbs vom 23.4.2010 jedenfalls über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußerer Seite nicht mehr frei. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war der Erwerbswille der Käufer nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf das mit dem bereits rechtsverbindlich mit Werkvertrag in Auftrag gegebene Haus T (wenn auch mit individuellen Anpassungen) bebaute Grundstück gerichtet.

C)

Demgegenüber ist ein Grundstückserwerber nach der ständigen Judikatur des VwGH nur dann als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen, wenn er

- 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- 2) das Baurisiko zu tragen hat, und
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

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.

Der Bf. konnte auf die Gesamtplanung lt. Bebauungsstudie der GmbH jedenfalls keinen Einfluss nehmen. Auch wenn im Zuge der tatsächlichen Bauausführung des eigenen Bauvorhabens geringe Anpassungen nach den individuellen Vorstellungen des Bf. vorgenommen wurden, ist es jedoch zu keiner gänzlichen Neuplanung gekommen.

Das Haus T des Bf. unterscheidet sich von der Vorplanung der GmbH lediglich darin, dass die Dachgaube von der Süd- auf die Nordseite verlegt wurde. Die Größe, Ausrichtung und Situierung des Hauses am Grundstück, sowie die Lage der Garage und die Zufahrtssituation sind unverändert. Eine etwaige Innenraumgestaltung durch den Bf. ist in diesem Zusammenhang nicht von Belang.

Diesbezüglich kann auf diverse Judikate des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen werden, in denen er weder Änderungen in der Raumaufteilung, noch eine Eigengestaltung der Innenräume für wesentlich erachtet hat (VwGH vom 26. März 1992, 90/16/0211, 0212;

VwGH vom 24. März 1994, 93/16/0168). Auch das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse oder Änderungen der Fensteranzahl sind nicht als wesentlich zu betrachten (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0230, 0231). In einer Vergrößerung des Kellers oder einem Hinzufügen eines Wintergartens hat der VwGH ebenso wenig eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion erblickt (VwGH vom 16. November 1995, 93/16/0017). Nicht zuletzt ist der VwGH davon ausgegangen, dass eine Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl des Baustoffes der Annahme eines Zusammenhangs zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen steht (VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

Nicht zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff Bauherr im Baurecht nicht ident mit jenem im GrESt Recht ist. Daher ist die Abgabenbehörde nicht daran gebunden, wenn die Baubehörde den Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt.

Ad 2) Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist (vgl. VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0176).

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

Zusammenfassend ergibt sich daher vor allem aufgrund der zeitlichen Abfolge - Hauskauf vor Grundkauf - sowie der Vorplanung und tatsächlichen Realisierung des Gesamtplans der Veräußererseite, dass sich der Bf. mit Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück in das von der GmbH erstellte Planungs- und Finanzierungskonzept hat einbinden lassen, weshalb der Bf. das Grundstück in bebautem Zustand erhalten hat, sodass das Finanzamt zu Recht neben den Grundkosten auch die betragsmäßig unstrittig gebliebenen Errichtungskosten des Rohbaus in die Gegenleistung des angefochtenen GrESt-Bescheides miteinbezogen hat.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des VwGH zu einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Sachverhalten erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 29. Mai 2018