

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 24.11.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 05.11.2015, 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

Die GE, =VK, Geschäftsführerin Gf1, als Grundeigentümerin und die GU, =GmbH, FN, (Namensänderung der GmbH, ab 28.6.2013 Bauführerin) Geschäftsführer Gf2, als Bauführer und Organisator haben gemeinsam geplant, die Grundstücke A und B, GB, im Gesamtausmaß von 4.054 m<sup>2</sup> zu parzellieren und sodann darauf vier Doppelhäuser zu errichten.

### Doppelhausanlage "Ort"

Drei Doppelhäuser wurden realisiert, sobald ein Käufer gefunden war. Der gegenständliche Fall betrifft das Top 5 des Doppelwohnhauses auf dem neu gebildeten Grundstück xy, GB.

Folgende Ereignisse - in chronologischer Reihenfolge - haben zur Verwirklichung des Bauvorhabens geführt.

- Aufgrund der Vermessungsurkunde der ZT vom 23.5.2013 werden die Grundstücke der VK in 8 Parzellen und eine Aufschließungsstraße unterteilt; unter anderem wird auch das gegenständliche Grundstück xy im Ausmaß von 798 m<sup>2</sup> neu gebildet.
- Ansuchen der VK um Bauplatzbewilligung vom 4.7.2013
- Auf dem **Einreichplan Top 5-6 vom 25.7.2013** für die "Errichtung eines Doppelwohnhauses mit Garage im Zuge einer Gesamtanlage auf dem Grundstück xy"

sind als Bauwerber und Grundeigentümer die VK, als Planverfasser die GmbH ausgewiesen.

- Ansuchen der VK um Baubewilligung vom 19.8.2013

Mit **Kaufvertrag vom 18.9.2013** kauft Bf von der VK 405/798-stel Anteile am Grundstück xy, GB, um einen Gesamtkaufpreis von 29.376 € inklusive Geometerkosten. Die Urkunde enthält überdies die folgenden Feststellungen:

#### *I. Allgemeines*

*... beabsichtigt der Käufer mit noch weiteren Käufern auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus, mit einem noch gesondert zu bestimmenden Bauunternehmen, bestehend aus zwei Wohnungseinheiten, zu errichten. Der kaufgegenständliche ideelle Grundstücksanteil weist eine Fläche von 405 m<sup>2</sup> auf. Die VK haftet dafür, dass für die kaufvertragsgegenständlichen Grundstücksanteile zur Errichtung eines Eigenheimes eine Bauplatzeigenschaft vorliegt.*

#### *VII. Ideelle Miteigentumsübertragung*

*Der Käufer ist darüber belehrt worden, dass dieser in weiterer Folge am gegenständlichen Grundstück - entsprechend seines Miteigentumsanteiles - Wohnungseigentum mit den Erwerbern des restlichen Grundstückes xy zu begründen hat.*

*In weiterer Folge beabsichtigt der Käufer, mit den jeweiligen Miterwerbern des restlichen Grundstücksanteiles, über ein noch gemeinsam zu bestimmendes Bauunternehmen, ein Doppelwohnhaus errichten zu lassen. Diesbezüglich werden die Käufer Einvernehmen zu erzielen haben.*

#### *X. Bauführung*

*Der Käufer erklärt dem Schriftenverfasser über ausdrückliche Belehrung zum Thema Bauherrenmodell, bis dato noch keinen Werkvertrag mit einem bauausführenden Unternehmen geschlossen zu haben. Der Käufer wird erst nach Abschluss gegenständlichen Kaufvertrages über ein entsprechendes Bauunternehmen hinsichtlich Errichtung eines Eigenheimes Anbote einholen und sodann entsprechende Werkverträge zum Zwecke der individuellen Errichtung eines Eigenheimes abschließen.*

*Festgehalten wird, dass hinsichtlich des kaufgegenständlichen Grundstücksanteiles weder ein Bauzwang, noch ein sonstiges Baukonzept vorliegt, welches vom Käufer zu übernehmen ist.*

Der Schriftenverfasser, Rechtsanwalt RA, hat die Grunderwerbsteuer (=GrESt) für diesen Erwerbsvorgang mit 3,5 % vom Kaufpreis, das sind 1.028,16 €, selbst berechnet.

- Bauverhandlung am 4.10.2013, die antragstellende Seite war vertreten durch FL (für die GmbH)
- Mit **Werkvertrag vom 14.10.2013** erwirbt Bf von der GmbH ein "Doppelhaus T 120 ohne Keller Top 5" um den Fixpreis von 108.600 €. Festgehalten wird, dass die GmbH als Generalunternehmer auftritt und qualifizierte Unternehmen mit der Ausführung der Bauarbeiten beauftragt. Die GmbH hat die Einreichplanung samt einmaliger Planänderung, sämtliche Amtsgespräche und die Bauaufsicht zu leisten.
- Bauplatzbewilligung vom 28.11.2013 (amtliche Berichtigung am 25.3.2014)

- Am **10.12.2013** erteilt die zuständige Gemeinde Ort der VK die **Baubewilligung** (Az. Bau-z/2013) für das Bauvorhaben "Errichtung eines Doppelwohnhauses mit Garagen (Top 5-6)" auf dem Grundstück xy, entsprechend dem Bauplan der GmbH vom 25.7.2013. Dem Top 5 (Wohnhaus westseitig) wird die Liegenschaftsbezeichnung STR zugewiesen.
- Baubeginn Top 5 KW 51/2013 (16.-22. Dezember) mit der Bodenplatte, bei der Gemeinde angezeigt von der GmbH
- Fertigstellung Rohbau einschließlich Dacheindeckung Top 5 KW 8/2014 (17.-23. Februar), bei der Gemeinde angezeigt von der GmbH
- Kaufvertrag Top 6 vom 29.8.2014, Erwerberin ist Frau E
- Baubeginn Top 6 KW 38/2014 (15.-21. September)
- Fertigstellung Rohbau einschließlich Dacheindeckung Top 6 KW 47/2014 (17.-23. November), bei der Gemeinde angezeigt von der GmbH
- Mit Wohnungseigentumsvertrag vom 27.1.2015 begründen die Miteigentümer des Grundstückes xy aufgrund des Nutzwertgutachtens des SV vom 8.10.2014 Wohnungseigentum.
- Austauschplan der GmbH vom 12.3.2015
- Am 8.5.2015 stellt Bf ein Ansuchen um Bewilligung von Abweichungen vom bereits bewilligten Bauvorhaben. Damit tritt er der Gemeinde gegenüber erstmals in Erscheinung (lt. Auskunft der Gemeinde vom 23.8.2018)
- Am 11.5.2015 stellt E ein Ansuchen um Bewilligung von Abweichungen vom bereits bewilligten Bauvorhaben.
- Fertigstellung Top 6 (E) am 5.8.2015
- Mit Bescheid vom **13.8.2015** (Az. Bau-z/2015) erteilt die Gemeinde Bf die **Baubewilligung für die geplante Planabweichung** vom bereits bewilligten Bauvorhaben Errichtung eines Doppelwohnhauses Top 5 und 6 mit Garagen (gemäß Bewilligungsbescheid vom 10.12.2013 Az. Bau-z/2013) betreffend Top 5 auf Parzelle xy. Die Planabweichung betrifft nachstehend angeführte Änderungen:
  - a) *Die genehmigte Garage bei Top 5 wird um ca. 1 m nach Süden verrückt und gleichzeitig um 0,5 m verlängert. Die geplante Garagenbreite wird von 3,82 m auf 3,5 m verringert.*
  - b) *Das Wohnhaus wird nicht unterkellert.*
  - c) *Anstelle des Abstellraumes im Erdgeschoss wird eine Küche eingebaut und gleichzeitig ein zusätzliches Fenster vorgesehen.*
  - d) *Im Obergeschoss werden künftig 2 Kinderzimmer bestehen.*
  - e) *Die Raumeinteilung innerhalb des Wohnungsverbandes wird lt. Austauschplan geringfügig geändert.*
- Baufertigstellungsanzeige bei der Gemeinde durch Bf zeitgleich mit dem Bezug des Wohnhauses am 8.5.2017

**Außenprüfung gemäß § 147 BAO** unter ABNr:

Bei Überprüfung der Selbstberechnung der GrESt durch RA und aufgrund von Internetrecherchen am 7.9.2015 hat sich bei der zuständigen Abgabenbehörde, Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, =GVG, der Verdacht ergeben, dass betreffend die Doppelhausanlage Ort ein sogenanntes Bauherrnmodell vorliege.

Aufgrund einer Email-Anfrage des Prüfers vom 8.9.2015 hat die Gemeinde Ort Folgendes mitgeteilt:

*Auf sämtlichen Grundstücken GB, Top 1 bis 8 ... Parzelle xy, Errichtung eines Doppelwohnhauses mit Garage (TOP 5 und 6) ... wurde der seinerzeitigen Bauwerberin und Grundeigentümerin VK am 10.12.2013 die Baubewilligung erteilt. Planverfasserin und bisherige Bauführerin ist die GmbH. Die o.a. bereits bewilligten Bauvorhaben wurden immer erst dann errichtet bzw. gebaut, wenn ein Käufer (bzw. neuer Grundeigentümer) Interesse hatte. Das jeweilige verkaufte TOP wurde sodann geringfügig nach den Vorstellungen der neuen Eigentümer entsprechend der baubehördlich genehmigten Planabweichung errichtet. Es wurden bisher nur folgende Häuser für die neuen Eigentümer errichtet:*

*TOP 5, Parzelle xy (Wohnhaus mit Garage, STR, Ort), Eigentümer Bf,*

*TOP 6, Parzelle xy (Wohnhaus mit Carport samt Geräteraum) Eigentümerin E, bereits bezogen und am 5.8.2015 fertiggestellt,*

*TOP 7, bereits bezogen und am 11.9.2015 fertiggestellt,*

*TOP 8, bereits bezogen und am 15.12.2014 fertiggestellt.*

*Von den restlichen Grundstücken liegen bei der Baubehörde zur Zeit keine Daten neuer Eigentümer vor, und wurde bei den TOP's 1, 2 3 und 4 bisher mit dem Bau nicht begonnen.*

Am 30.9.2015 ist folgendes Auskunftsersuchen an Bf ergangen (Beantwortung *kursiv*):

1. Wie sind sie auf das gegenständliche Objekt aufmerksam gemacht worden?

*Zeitung + Marktgemeinde*

2. Gibt es dazu Prospekte oder sonstige Unterlagen?

*keine*

3. Wie haben sich die Miteigentümer zusammengefunden bzw. kennengelernt, um gemeinsam einen Bau in Angriff zu nehmen?

*kein gemeinsamer Baubeginn, kennengelernt über die GmbH*

4. Wurde ein auf die Errichtung bzw. Planung des gegenständlichen Projekts bezogener gemeinsamer Beschluss gefasst?

*10.12.2013*

*Wenn ja, bitte um Vorlage des Protokolls, aller Gründungsversammlungs- und sonstiger Versammlungsprotokolle und Beschlüsse.*

*---*

5. Von wem wurde das Gebäude geplant und wer hat den Auftrag dazu erteilt?

*geplant GmbH + Bf/erteilt Bauherr*

6. An welchen Planungen über das Gebäude haben sie bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück mitgewirkt?

*an keiner Planung*

7....

Zusammenfassend hat der Prüfer des GVG abschließend festgestellt, Erhebungen bei der Gemeinde und im Internet hätten ergeben, dass alle 4 bisher errichteten Einheiten von der GmbH gebaut worden seien. Die Baubewilligung sei an die VK ergangen, nachträglich seien Baubewilligungen für geringfügige Planabweichungen an die Käufer erteilt worden. Die Käufer hätten jeweils Miteigentumsanteile erworben und einzelne Werkverträge mit der GmbH abgeschlossen. Daher könne die Bauherrneigenschaft nicht bei einer Miteigentümergeinschaft liegen. Bei allen Erwerben sei zumindest der sogenannte Edelrohbau von der GmbH erworben worden. Die weiteren Ausbaustufen seien offensichtlich individuell zu erwerben gewesen oder nicht. Somit sei der Erwerb lt. Werkvertrag in finaler Verknüpfung mit dem Grundstückserwerb zu sehen.

### **GrEST Bescheid vom 5.11.2015**

Aufgrund dieses Prüfungsergebnisses hat das GVG mit Bescheid vom 5.11.2015 gemäß § 201 BAO die GrEST für den Grundstückserwerb des Bf neu in Höhe von 4.829,16 € festgesetzt. Die Gegenleistung hat sich dabei aus dem Grundstücks- und Hauskaufpreis zusammengesetzt.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen sei. Es liege daher ein Kauf eines Grundstückes mit einem herzustellenden Gebäude vor. Zwischen Abschluss des Kaufvertrages mit der VK und des Werkvertrages mit der GmbH bestehe ein enger sachlicher Zusammenhang. Nach ständiger Rechtsprechung seien neben den Grundstückskosten auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die GrEST einzubeziehen, wenn die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstückes in finaler Verknüpfung stünden. Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen könne zur Erreichung der Bauherrneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Gebäudes nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei. Da mit den Miteigentümern kein derartiger Beschluss gefasst worden sei, sei rechtlich die Bauherrneigenschaft im Sinne des GrEST-Gesetzes nicht möglich.

### **Beschwerde vom 23.11.2015**

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde des Bf, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf., vom 23.11.2015 mit dem Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und der folgenden Begründung:

#### **1. Wesentliche Verfahrensmängel:**

Vor Erlassung des Bescheides habe keinerlei Durchführung eines Ermittlungsverfahrens unter Einbindung des Bf. stattgefunden, dem Bf. sei weder das Parteiengehör eingeräumt worden, noch sei dieser mit gegenständlichem Sachverhalt konfrontiert worden. Bei korrekter Ermittlung des Sachverhaltes wäre das GVG zum Ergebnis gelangt, dass der

Bf. als Erwerber des Grundstückes an kein bestimmtes durch ein Drittunternehmen vorgegebenes Baukonzept gebunden gewesen sei.

## 2. Unrichtige Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung:

Richtigerweise hätte bei korrekter Würdigung des festzustellenden Sachverhaltes nach korrekter amtswegiger Ermittlung des Sachverhaltes das GVG zur Feststellung gelangen müssen, dass der Bf. lediglich Grund und Boden erworben habe. Hierbei habe es sich um ein Grundstück in unbebautem Zustand gehandelt. Ebenso wenig sei der Bf. an ein vorgegebenes Baukonzept gebunden gewesen. Der Bf. habe indessen sein Wohnhaus in allen Einzelheiten selbst, nach Erwerb des Grundstückes geplant, ebenso die entsprechenden Pläne als Bauherr gezeichnet.

## 3. Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Erst nach Kauf gegenständlichen Grundstückes habe der Bf. über ein frei zu bestimmendes Bauunternehmen zunächst den Rohbau errichten lassen, in weiterer Folge durch einzelne beigezogene Fachfirmen die weitere Bauführung selbst im eigenen Namen vorgenommen. Der Bf. sei selbst Bauherr gewesen, sei gegenüber der Baubehörde als Bauherr aufgetreten. Er habe sein Objekt in allen Einzelheiten nach seinen individuellen Vorstellungen einer entsprechenden Planung unterzogen. Die Einreichpläne seien vom Bf. als Bauherr unterfertigt worden. Der Bf. habe nicht nur wesentliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung seines Gebäudes genommen, sondern habe ausschließlich er die Planung seines Gebäudes nach freien Ideen vorgenommen. An eine von dritter Seite vorgegebene Planung, geschweige denn an ein Baukonzept, sei der Bf. indessen nicht gebunden gewesen.

## **Beschwerdevorentscheidung vom 9.12.2015**

Das GVG hat die Beschwerde des Bf. am 9.12.2015 als unbegründet abgewiesen, weil die Begründung des Bescheides vom 5.11.2015 bereits erkennen lasse, dass bei Überprüfung der Selbstberechnung der GrEST durch RA festgestellt worden sei, dass die Baukosten für das zu errichtende Gebäude nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen worden seien. Im Zuge einer Außenprüfung sei überdies festgestellt worden, dass der Bf. an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen sei, weshalb die angeführten Kosten in die Bemessungsgrundlage für die GrEST einzubeziehen gewesen seien. Dem Bf. seien daher schon im Bescheid die relevanten Prüfungsfeststellungen bekannt gegeben worden. Für den Bf. habe damit ausreichend Gelegenheit bestanden, seine Rechte und rechtlichen Interessen wahrzunehmen. Das Parteiengehör sei somit vom GVG nicht verletzt worden.

Der Bf. habe von der VK Anteile am Grundstück erworben, um in weiterer Folge gemeinsam mit weiteren Käufern auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus zu errichten. Der Antrag auf Bauplatzbewilligung der VK vom 4.7.2013 sei von der Gemeinde mit Bescheid vom 28.11.2013 bewilligt worden. Der Einreichplan mit der GmbH als Bauführer sei mit 25.7.2013 datiert. Der Antrag auf Baubewilligung der VK

vom 19.08.2013 sei mit Bescheid vom 10.12.2013 bewilligt worden. Der Werkvertrag hinsichtlich Errichtung eines Doppelhauses sei vom Bf. am 14.10.2013 mit der GmbH abgeschlossen worden.

In der Beschwerde werde eingewendet, dass der Bf. selbst Bauherr gewesen sei. Da mit den Miteigentümern kein Beschluss gefasst worden sei, der auf den Liegenschaftserwerb und die Errichtung eines Gebäudes abgezielt hätte, sei rechtlich die Bauherrneigenschaft iSd. GrEStG auf Seiten des Erwerbers nicht möglich. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer könne rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH v. 28.06.1995, 94/16/0159,0160). Aufgrund der bereits erfolgten Vorplanung sei davon auszugehen, dass der Bf. im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes keinen nackten Grund und Boden habe erwerben wollen, sondern ein bebautes Grundstück. Durch die Annahme des vorbereiteten einheitlichen Angebotes sei unabhängig von einer Änderung der planmäßigen Gestaltung, die Bauherrneigenschaft nicht gegeben.

### **Vorlageantrag vom 17.12.2015**

Am 17.12.2015 hat der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG gestellt mit der Begründung, dass sehr wohl zwischen den Miteigentümern ein Beschluss gefasst worden sei, die Liegenschaft zu bebauen. Zum Zeitpunkt des Ankaufes des Grundstückes sei lediglich nackter Grund erworben worden und kein bebautes Grundstück. Der Bf. sei nicht an eine Planung gebunden gewesen, sondern habe nach eigenen Vorstellungen sein Gebäude errichten können.

Am 22.1.2016 hat das GVG die gegenständliche Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Über **Vorhalt des BFG vom 16.7.2018** gibt der Bf. bekannt, er habe nicht beabsichtigt, mit E ein Doppelhaus zu bauen. Er habe E 2014 kennen gelernt. Er habe sich nicht mit ihr geeinigt, das sei die Entscheidung der GmbH gewesen. Die individuelle Planung des Bf. habe sich auf seine Haushälfte bezogen. Folgende Änderungen seien vorgenommen worden: Räumlichkeiten innen, kein Keller, Garage, Vergrößerung der Terrasse, kein Abstellraum, ein weiteres Fenster.

In der **mündlichen Verhandlung am 18.10.2018** hat der Bf. vorgebracht, aus seiner Sicht sei er alleiniger Bauherr seines Hauses gewesen, er habe sich den Grund vor allem wegen der Lage ausgesucht und darauf Wert gelegt, dass zwei getrennte Verträge errichtet würden, damit er frei entscheiden könne, mit welcher Firma er welches Haus errichten will. Weil es damals um die GmbH schon nicht so gut gestanden sei, habe er einen guten Preis angeboten bekommen und sich dann für die GmbH und das Haus T entschieden. Er hätte aber auch ein anderes Hausmodell verwirklichen können. Er habe den Keller weggelassen, die Garage ergänzt und im Inneren viele Änderungen vorgenommen. Es sei nicht immer sicher gewesen, ob sich ein weiterer Käufer für das Grundstück finde, sodass zeitweise sein Haus alleine auf dem Grundstück gestanden sei. Das letzte Grundstück der VK habe eine Frau gekauft, welche darauf - abweichend

vom Plan der GmbH - gerade mit einer anderen Baufirma ein Einfamilienhaus errichte. Dies alles unterstreiche, dass kein Zwang zur Verwirklichung der Vorplanung der GmbH bestanden habe.

## **Beweiswürdigung**

Die Fakten sind aufgrund des Akteninhaltes, insbesondere der vorliegenden Verträge und sonstigen Urkunden, sowie der Erhebungen bei der Gemeinde Ort erwiesen. Die Behauptung des Bf., er habe lediglich einen nackten Grund und Boden gekauft und darauf eigenständig sein Wohnhaus geplant, ist in Anbetracht der sehr konkreten Vorplanung der GmbH, welche zum Zeitpunkt des Grundstückskaufes bereits bei der Gemeinde eingereicht war, der zeitlichen Nähe zwischen Grund- und Hauskauf und der Tatsache, dass es sich um ein Doppelhaus handelt, nicht glaubwürdig. Vielmehr spricht eine Gesamtschau des Geschehens dafür, dass die GmbH die Erbauung eines Doppelhauses auf dem Grundstück der VK geplant hat, hierfür Käufer gesucht hat, wobei sie eine gewisse Anpassung an individuelle Vorstellungen in Aussicht gestellt hat, und dem Bf. das Gesamtpaket Grundanteil plus Haushälfte - mit Anspruch auf Begründung von Wohnungseigentum - angeboten hat. Dieses Angebot hat der Bf. angenommen; der Wille des Bf. war bei Unterzeichnung des Kaufvertrages - entgegen der vertraglichen Formulierungen - ausschließlich darauf gerichtet, ein Grundstück mit der darauf zu errichtenden Doppelhaushälfte im Wohnungseigentum zu erwerben. Eine allfällige Einflußnahme des Bf. hat sich immer nur auf seine Haushälfte bezogen.

## **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 GrESt.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

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 5.11.2015 vorgenommene GrEST Berechnung wird der Höhe nach nicht angefochten. Streitpunkt im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Frage, ob das GVG zu Recht neben dem Kaufpreis für das Grundstück auch die Herstellungskosten für die Doppelhaushälfte 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 Organisations vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht

darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Verträge abgeschlossen wurden (zB VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

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

Unter Beachtung dieses rechtlichen Hintergrundes gilt es zur entscheidungswesentlichen Frage des Leistungsgegenstandes zu bedenken:

Ein **Zusammenwirken auf der Veräußererseite** zwischen der VK und der GmbH ist aufgrund des laufenden abgestimmten Vorgehens unzweifelhaft anzunehmen. Es war das Geschäftsmodell der GmbH, fertige Planungen für ein konkretes Grundstück der VK anzubieten, welches bei einer Vielzahl von Projekten verwirklicht worden ist. Es ist

überdies 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.

Die **Vorplanung** eines spätestens ab August 2013 bis zur Baureife fertigen Bauprojektes durch die GmbH ist unzweifelhaft dadurch erwiesen, dass die GmbH auf Basis ihrer Einreichplanung vom 25.7.2013 die Anträge um Bauplatzbewilligung und Baubewilligung gestellt hat. Die Veräußererseite hat hinsichtlich ihrer Liegenschaft die Entscheidung getroffen, in welcher Form die Teilung in einzelne Baugrundstücke erfolgen sollte und die Aufschließung, Vermessung und Parzellierung veranlasst. Weiters hat die Veräußererseite in groben Zügen auch die Bebauung mit Doppelhäusern hinsichtlich Größe, Lage und Art der Gebäude vorgeplant und mit der Gemeinde abgestimmt. Aufgrund dieser Vorplanung konnte die Veräußererseite ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbieten und hat die GmbH zB auf ihrer Internetseite und über xy.at das Bauobjekt angeboten. In der Folge hat die Gemeinde an die VK als Bauwerberin die Baubewilligung erteilt.

Es ist der GmbH auch tatsächlich gelungen, für drei der geplanten Doppelhäuser Käufer zu finden, sodass deren Errichtung (zumindest des Edelrohbaues), wenn auch zeitlich verzögert und mit individuellen Anpassungen, von der GmbH in Angriff genommen wurde. Dass die GmbH das Gesamtkonzept lt. Vorplanung offensichtlich erfolgreich realisieren konnte, ist auch am Äußeren der betreffenden Gebäude erkennbar (anhand des digitalen OÖ Raum-Information-Systems DORIS). Die drei errichteten Doppelhäuser entsprechen insbesondere hinsichtlich Größe, Grundriss, Fluchtlinie und Situierung am Grundstück vollkommen der Vorplanung.

Auch der Bf. hat sich in die Vorplanung der GmbH einbinden lassen, indem er in zeitlicher Nähe zum Grundstückskauf (bereits ein Monat später) bei der GmbH mit Werkvertrag das Haus T "Top 5!" in Auftrag gegeben hat. Die erst wesentlich später und nach der Fertigstellung des Rohbaus vom Bf. eingereichten Austauschpläne stellen bloß eine geringfügige Planabweichung vom bereits bewilligten Bauvorhaben "Errichtung eines Doppelwohnhauses" dar und haben das Baukonzept der GmbH nur im Detail verändert (Größe Garage, Wegfall Keller, Raumeinteilung). 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 Gebäudeerrichtung.

Wenn laut Punkt X des Kaufvertrages weder ein Bauzwang bestanden habe, noch der Bf. an ein Baukonzept gebunden gewesen ist, so ist - abgesehen von der bei einer Gesamtschau der Umstände mangelnden Glaubwürdigkeit - die oben zitierte Judikatur des BFH entgegenzuhalten, wonach es nicht darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Über das "Wie" einer Bebauung war der Bf. im Zeitpunkt des Grundkaufes

jedenfalls insofern nicht mehr frei, als die Gesamtanlage mit der Gemeinde akkordiert war und die fertigen Anträge für die Bebauung des Grundstückes von Seiten der VK bei der Gemeinde eingereicht waren. In diesem Zusammenhang ist nicht relevant, ob alle geplanten Häuser auch tatsächlich realisiert wurden.

Wenn aber die Veräußererseite 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 Bf. dieses Angebot als einheitliches annimmt"* (siehe oben), dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.

B)

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

Vor allem der Erwerb von bloßem Miteigentum spricht somit massiv für den kausalen Zusammenhang zwischen Grund- und Hauskauf, weil Miteigentümer über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung nicht frei entscheiden können. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer (VK und Bf.) kann rechtlich über das ihnen gemeinsam gehörige Grundstück kraft eines gemeinsamen Willensentschlusses verfügen. Der Kaufvertrag vom 18.9.2013 kann nicht als ein solcher gemeinsamer Willensentschluss gesehen werden, da darin lediglich der Wille ausgedrückt wird, "mit den jeweiligen Miterwerbern des restlichen Grundstücksanteiles, ein Doppelwohnhaus errichten zu lassen". Eine Willenseinigung mit E, welche das Grundstück erst wesentlich später erworben hat, ist nach der Vorhaltbeantwortung des Bf. vom 16.7.2018 nicht vorgelegen und haben die beiden Miteigentümer jeweils einen getrennten Werkvertrag nur hinsichtlich der eigenen Doppelhaushälfte mit der GmbH abgeschlossen.

Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergeinschaft zwischen VK und Bf. wäre nur dann gegeben gewesen, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig geworden wären. In diesem Sinn hat der Bf. aber im Vorfeld keinen Einfluss auf die Planung des Gesamtprojektes genommen (eigene Angabe über Vorhalt vom 30.9.2015), vielmehr hat der Bf., ebenso wie E, nur in die Planung seiner eigenen Doppelhaushälfte eingegriffen. Auch ist der Bf. laut Angabe der Gemeinde erstmals 2 Jahre nach der Vorplanung durch die GmbH, als der Rohbau des gesamten Doppelhauses bereits fertiggestellt war, in Zusammenhang mit der Einreichung des Austauschplanes in Erscheinung getreten.

Erwiesenermaßen ist die Initiative für die Bebauung im gegenständlichen Fall schon vor Abschluss des Kaufvertrages für den Grundstücksanteil allein von der Veräußererseite ausgegangen. Diese hat wesentliche Entscheidungen über die Art der Bebauung des Gesamtgrundstückes im Zuge der Parzellierung vorweggenommen, zB Grundstücksgröße, Aufschließung. Indem die VK durch ihr Bauansuchen bei der Gemeinde die Zustimmung zur Bebauung mit Doppelhäusern "T" eingeholt hat, war es

der Veräußererseite sodann möglich, Interessenten ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück anzubieten.

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, wie bereits ausgeführt, auf die Planung der Gesamtanlage jedenfalls keinen Einfluss nehmen. Auch wenn im Zuge der tatsächlichen Bauausführung die Gemeinde nach Fertigstellung des Rohbaus eine neuerliche Baubewilligung für Planabweichungen ausgestellt hat, wurde damit keine Neuplanung durch den Bf. vorgenommen, sondern basieren die Abweichungen ausdrücklich auf dem bereits bewilligten Bauvorhaben - Errichtung eines Doppelwohnhauses - der GmbH. Dabei handelt es sich um einen einheitlichen Baukörper unter einem gemeinsamen Dach. Das Vorbringen des Bf., er habe das Haus nach seinen individuellen Vorstellungen geplant, ist entgegenzuhalten, dass es dabei zu keinen wesentlichen Änderungen gekommen; vielmehr wurde wie vorgesehen ein Haustyp T erbaut und hat der Bf. nach eigener Aussage nur auf die Gestaltung seiner eigenen Haushälfte Einfluss genommen.

In diesem Zusammenhang kann auf diverse Judikate des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen werden, in denen er weder Änderungen in der Raumaufteilung, noch eine Eigengestaltung der Innenräume für wesentlich erachtet hat (VwGH vom 26. März 1992, 90/16/0211, 0212; VwGH vom 24. März 1994, 93/16/0168). Auch das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse oder Änderungen der Fensteranzahl sind nicht als wesentlich zu betrachten (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0230, 0231). In einer Vergrößerung des Kellers oder einem Hinzufügen eines Wintergartens hat der VwGH ebenso wenig eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion erblickt (VwGH vom 16. November 1995, 93/16/0017). Nicht zuletzt ist der VwGH davon ausgegangen, dass eine Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl des Baustoffes der Annahme eines Zusammenhanges zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen steht (VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

In Anlehnung an die dargestellte Judikatur war die Einflussnahme des Bf., welche sich im Wesentlichen auf die Innenraumgestaltung und das Weglassen des Kellers beschränkt hat, nicht ausreichend, um seine Bauherreneigenschaft zu begründen. Nicht zuletzt sind

die Möglichkeiten für die eigenständige Planung einer Doppelhaushälfte naturgemäß begrenzt.

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

Der Vertragspartner des Bf. hinsichtlich des Leistungsumfanges gemäß dem Werkvertrag vom 14.10.2013 war ausschließlich die GmbH als Generalunternehmer, welche auch die ausführenden Firmen beizustellen und zu beaufsichtigen hatte. Dies spricht ebenfalls gegen die Bauherreneigenschaft des Bf.

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

Da die für die Bauherreneigenschaft sprechenden Kriterien überdies KUMULATIV vorliegen müssen, ist es nicht von Belang, wenn einzelne Indizien weniger stark ausgeprägt sind. In einer Gesamtbetrachtung ist jedenfalls davon auszugehen, dass der Bf. nicht Bauherr hinsichtlich der auf dem erworbenen Miteigentumsanteil errichteten Doppelhaushälfte war.

In ihrer Gesamtheit sprechen daher die Vorplanung und Umsetzung durch die GmbH, die zeitliche Abfolge und der Erwerb von bloßem Miteigentum letztendlich für die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Bf. Damit ist aber von einer finalen Verknüpfung zwischen Grundkauf und Errichtung des Eigenheimes auszugehen.

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 22. Oktober 2018

