

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 22.09.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 05.09.2014, ErfNr, StNr, betreffend Grunderwerbsteuer 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

Bereits im Jahr 2010 haben die Verkäuferin, Geschäftsführerin GfVK, =VK, und die Bauführer, Geschäftsführer GFBauführer, =GmbH, gemeinsam begonnen, das "**Projekt Ort**" in Gemeinde zu planen.

Die GmbH hat Einreichpläne für die Errichtung von 5 Doppelwohnhäusern und einem Einfamilienhaus datiert mit 13.4.2010 erstellt und die VK hat bei der Gemeinde am 18.5.2010 den Antrag um Baubewilligung gestellt. Die Bewilligungen sollten jedoch erst vergeben werden, wenn Käufer gefunden waren. Zu diesem Zweck hat die GmbH betreffend das Projekt Ort Werbeprospekte aufgelegt.

In der Folge hat die VK eines der beiden für die Bebauung vorgesehenen Grundstücke mit der Nr. GrdstNr, vermessen lassen und bei der Gemeinde einen Antrag um Bauplatzbewilligung gestellt.

Am 12.4.2011 hat die Gemeinde der VK die Bauplatzbewilligung für die lt. Teilungsplan des Geometer vom 14.3.2011 neu gebildeten Grundstücke 1 bis 3 erteilt.

Mit Kaufvertrag vom 29.4.2011 hat die VK sodann das Grundstück GrdstNr, im Ausmaß von 1.937 m<sup>2</sup> von den Ehegatten D erworben. Lt. Punkt III des Kaufvertrages hat die VK das zu erwerbende Grundstück vermessen lassen und wurden aus dem Vertragsobjekt neu drei Grundstücke 1 - 3 gebildet, welche die VK weiterzuverkaufen beabsichtigt.

Festgehalten wird, dass bereits drei unterschriftenreife Unterkaufverträge vorliegen. Die Eigentumseinverleibung der VK wird außer Acht gelassen.

Die Gemeinde hat der VK entsprechend dem Bauplan der GmbH vom 10.5.2010 und aufgrund ihres Antrages vom 18.5.2010 am **12.7.2011** die **Baubewilligung** für die Errichtung eines Doppelhauses mit Garage auf dem Grundstück Nr. 2, erteilt. *Vom bewilligten Bauvorhaben darf ohne Bewilligung der Baubehörde nicht abgewichen werden.*

In der Folge hat die GmbH die gegenständliche **Doppelhaushälfte Top 3** auf dem **Grundstück Nr. 2** wie folgt errichtet:

### **Kaufvertrag vom 13.12.2011**

#### *I. Allgemeines*

*Die VK ist aufgrund des mit den Ehegatten D abgeschlossenen Kaufvertrages vom 29.4.2011 außerbücherliche Eigentümerin des Grundstückes GrdstNr, im unverbürgten Gesamtausmaß von 1.937 m<sup>2</sup>.*

*Aufgrund der Realteilungsurkunde des Geometer vom 14.3.2011 erfolgte die Realteilung der kaufgegenständlichen Grundstücksfläche, sodass dieses Grundstück in nachstehende Grundstücke aufparzelliert wurde, nämlich Grundstück Nr. 1 im Ausmaß von 627 m<sup>2</sup>, Grundstück Nr. 2 im Ausmaß von 624 m<sup>2</sup> und Grundstück Nr. 3 im Ausmaß von 686 m<sup>2</sup>. Das Grundstück Nr. 2 bildet den Vertragsgegenstand.*

*Die Käuferin, Frau Bf, beabsichtigt in weiterer Folge mit noch weiteren Käufern des restlichen Grundstücksanteiles Nr. 2 mit einem noch gesondert gemeinsam zu bestimmenden Bauunternehmen auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus, bestehend aus 2 Wohneinheiten, zu errichten. Die Käuferin erwirbt zu diesem Zweck vorerst einen ideellen Miteigentumsanteil von 312/624-stel Anteile, welcher lt. beiliegender Planskizze eine Fläche von 312 m<sup>2</sup> aufweist.*

*III. Der Kaufpreis (zuzüglich Geometerkosten) beträgt insgesamt 20.820 €.*

*IV. Bis zur vollständigen Bezahlung wird Eigentumsvorbehalt vereinbart.*

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

#### *VII. ideelle Miteigentumsübertragung*

*Die Käuferin ist darüber belehrt worden, dass diese in weiterer Folge am gegenständlichen Grundstücksanteil - entsprechend ihrem Miteigentumsanteil - Wohnungseigentum mit den Erwerbern der restlichen Grundstücksfläche zu begründen hat.*

*In weiterer Folge beabsichtigen die Vertragsparteien, mit den jeweiligen Mitbewerbern des restlichen Grundstückes, über ein noch gesondert sowie gemeinsam zu bestimmendes Bauunternehmen, ein Doppelwohnhaus errichten zu lassen. Diesbezüglich wird die Käuferin Einvernehmen zu erzielen haben.*

#### *X. Bauführung*

*Die Käuferin erklärt dem Schriftenverfasser über ausdrückliche Belehrung, bis dato noch keinen Werkvertrag mit einem bauausführenden Unternehmen geschlossen zu haben.*

*Die Käuferin wird nach Abschluss gegenständlichen Kaufvertrages sich über ein*

*entsprechendes Bauunternehmen hinsichtlich der Errichtung eines Eigenheimes Anbote einholen und sodann entsprechende Werkverträge abschließen.*

Die Grunderwerbsteuer, =GrESt, für diesen Erwerbsvorgang wurde vom Schriftenverfasser RA in Höhe von 728,70 € selbst berechnet.

### **Werkvertrag vom 14.6.2012**

Bf erteilt der GmbH als Generalunternehmerin den Auftrag auf dem von ihr zur Verfügung gestellten Grundstück Nr. 2 ein Haus T 100, Top 3, um einen Fixpreis von 95.300 € zu errichten. Von der GmbH sind die Einreichplanung samt einmaliger Planänderung, sämtliche Amtsgespräche und die Beaufsichtigung der ausführenden Firmen zu leisten. Die GmbH hat im Dezember 2012 mit dem Bau von Top 3 begonnen.

### **Wohnungseigentumsvertrag vom 8.5.2013**

Die Miteigentümer des Grundstückes Nr. 2, Bf und die VK, begründen entsprechend der im Gutachten des Sachverständigen vom 13.4.2013 festgesetzten Nutzwerte Wohnungseigentum, sodass Bf die ausschließliche Nutzung und alleinige Verfügung über Top 3 - Haus West samt Garage zukommt.

*Auf dieser Liegenschaft ist beabsichtigt, ein Doppelwohnhaus samt Garagen laut dem von der Behörde genehmigten Plan mit zwei selbständigen Wohneinheiten zu errichten. Bis dato ist lediglich ein Doppelwohnhaus auf diesem Grundstück errichtet worden.*

Die zweite Doppelhaushälfte wird mit Kaufvertrag vom 19.9.2013 von der VK an Kf2 verkauft, wobei vertraglich festgehalten ist, dass es sich bei den Grundstücksanteilen aktuell um noch unbebaute Grundstücksanteile handelt.

Am 31.10.2013 hat Bf die Baufertigstellung von Top 3 bei der Gemeinde angezeigt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung, ABNr, beim Schriftenverfasser hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, =GVG, festgestellt, dass alle Häuser des Projektes Ort von der GmbH errichtet worden seien. Im Kaufvertrag sei bereits ein Lageplan mit dem geplanten Gebäude enthalten und die Käufer hätten jeweils einzelne Werkverträge mit der GmbH abgeschlossen, sodass die Bauherrneigenschaft nicht bei einer Miteigentümergemeinschaft liegen könne. Bei allen Erwerben sei zumindest der sogenannte Edelrohbau mit Werkvertrag 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.

### **Grunderwerbsteuerbescheid vom 5.9.2014**

Aufgrund der finanzbehördlichen Prüfung hat das GVG die GrESt für den gegenständlichen Erwerbsvorgang gemäß § 201 BAO neu in Höhe von 4.064,20 € festgesetzt, wobei es von einer Gesamtgegenleistung in Höhe des Kaufpreises für den Grundanteil zuzüglich der Errichtungskosten für das Haus (Fixpreis lt. Werkvertrag) ausgegangen ist. In seiner Begründung führt das GVG aus, nach ständiger Rechtsprechung seien neben den Grundstückskosten auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die GrESt mit einzubeziehen, wenn die Errichtung des

Gebäudes und die Anschaffung des Grundstückes in finaler Verknüpfung stünden. Überdies fehle zur Erreichung der Bauherreigenschaft ein gemeinsamer Beschluss der Miteigentümergemeinschaft für den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes.

### **Beschwerde vom 21.9.2014**

Dagegen hat Bf, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., Beschwerde erhoben, weil sie lt. Kaufvertrag als Grundstückserwerberin nicht an ein bestimmtes vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen sei. Zwischen Kaufvertrag und Werkvertrag habe sie Anbote eingeholt und sich in vielfacher Hinsicht informiert, sodass die finale Verknüpfung nicht gegeben sei.

### **Beschwerdevorentscheidung vom 13.10.2014**

Das GVG hat die Beschwerde der Bf. als unbegründet abgewiesen und seine Entscheidung nach rechtlichen Ausführungen wie folgt begründet:

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

### **Vorlageantrag vom 12.11.2014**

Ihren Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG begründet die Bf. wie folgt:

*Der Schriftenverfasser, RA, erklärte mir in einem Telefonat am 6.11.2014, dass Ihre Auslegung nicht richtig sei, da das „Bauherrenmodell“ nur zum Tragen kommen kann, wenn ich mich nicht in sämtliche die Planung und Errichtung betreffenden Phasen einbringen kann, sondern bauen müsste „wie es mir jemand aufzwingt“, was ja auf keinen Fall zutreffend ist/war. Da zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung kein Werkvertrag bestanden hat, hätte er hellseherische Fähigkeiten haben müssen, um die GrESt*

*anders berechnen zu können. Wie kann es zu dieser Nachforderung kommen, wenn die Angelegenheit von einem ausgebildeten Rechtsanwalt abgewickelt wurde, dem ich auch ein stattliches Honorar zu zahlen hatte! Wieso ist es gerechtfertigt, diese Differenzen in der Auslegung auf dem Rücken der SteuerzahlerInnen auszutragen?*

Das GVG hat die Beschwerde am 9.2.2015 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Über Vorhalt durch das BFG hat im Zuge der Sachverhaltsergänzung die Gemeinde am 17.7.2018 ausgeführt, dass das Projekt Ort von der VK bzw. GmbH ausgegangen sei und mittels Werbeprospekte beworben worden sei, letztere lägen bei der Gemeinde jedoch nicht mehr auf. Die Einreichung sei von der GmbH bzw. VK erfolgt, daher sei die Bf. der Gemeinde gegenüber wahrscheinlich nicht in Erscheinung getreten.

Der Aufforderung durch das BFG am 30.7.2018, den Planungsablauf für ihr Haus möglichst genau zu schildern, ist die Bf. nicht nachgekommen.

## **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes, der vorliegenden Urkunden und des ergänzenden Ermittlungsverfahrens bei der Gemeinde erwiesen.

## **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 wird die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

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

## **Erwägungen**

Die vom GVG in seinem Bescheid vom 5.9.2014 vorgenommene GrESt Berechnung wird der Höhe nach nicht angefochten. Strittig ist ausschließlich der Leistungsgegenstand bzw. 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 Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzstellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Verträge abgeschlossen wurden (zB VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zum sogenannten einheitlichen Vertragsgegenstand sollen anhand objektiver Merkmale die Fälle, in denen die Bebauung eines im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch unbebauten Grundstücks auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht, von den Fällen abgegrenzt werden, in denen es der Anbieterseite gelungen ist, den Erwerber entweder durch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen oder durch Herstellung eines objektiven

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

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

Ein Zusammenwirken auf der Veräußererseite zwischen der VK und der GmbH ist 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 die Veräußererseite das Projekt Ort schon seit 2010 vorangetrieben, indem sie die Entscheidung getroffen hat, in welcher Form die Teilung in einzelne Baugrundstücke erfolgen sollte und sie hat die Bebauung mit Doppelwohnhäusern in groben Zügen hinsichtlich Aufschließung Größe, Lage und Art vorgeplant, beworben und auch bei der Gemeinde eingereicht. In einer Gesamtschau ist

daher die Vorplanung durch die VK und GmbH bewiesen und auch durch die Gemeinde bestätigt.

Dieses Bauvorhaben wurde von der Veräußererseite aber nicht nur geplant, beworben und vorangetrieben, sondern letztlich auch erfolgreich umgesetzt, indem vier Doppelwohnhäuser 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 Gebäudeerrichtung. Die Kaufinteressenten haben lediglich in die Detailplanung für das allein ihnen zugeschriebene Grundstück eingegriffen. In diesem Rahmen haben die Käufer Änderungen nach eigenen Vorstellungen vornehmen 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 vier Doppelwohnhäuser mit der Vorplanung, insbesondere hinsichtlich Größe, Grundriss, Dachform, Aufschließung und Situierung am Grundstück.

Lt. Kaufvertrag vom 13.12.2011 war der Wille der Bf. bereits im Zeitpunkt des Grundkaufes ausdrücklich nicht mehr bloß auf den Erwerb eines schlichten Miteigentumsanteiles an einem unbebauten Grundstück gerichtet, sondern war schon der Erwerb einer Doppelwohnhaushälfte im Wohnungseigentum mit den Erwerbern der restlichen Grundstücksfläche geplant. Unter diesen Voraussetzungen lässt der Gesamtzusammenhang nach Ansicht des BFG nur den Schluss zu, dass die Bf. das vorhandene Bebauungskonzept der GmbH übernommen hat.

B)

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

Im gegenständlichen Fall ist anzunehmen, dass die Bf. in die Vorplanungen der VK nicht eingebunden gewesen ist; vielmehr war die Planung der VK offenkundig bereits im Mai 2010 schon so weit gediehen, dass sie das Gesamtprojekt bewerben und bei der Gemeinde einreichen konnte. Erst dann hat die Bf. das Angebot der GmbH geprüft und sich schließlich im Dezember 2011 für einen Kauf entschieden. Nach der Judikatur des VwGH wäre es Sache der Miteigentümer (VK und Bf.) gewesen, erst nach Begründung

des Miteigentums über das "Ob" und "Wie" der Bebauung gemeinsam zu entscheiden. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über ein ihnen gemeinsam gehöriges Grundstück kraft eines gemeinsamen Willensentschlusses verfügen. Vor allem der Erwerb von bloßem Miteigentum spricht somit massiv für den kausalen Zusammenhang zwischen Grund- und Hauskauf.

C)

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

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Ad 1) Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden.

Die Bf. hat auf die Planung der zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes schon baureif vorgeplanten Gesamtanlage jedenfalls keinen Einfluss genommen und hat die Gemeinde für das Doppelhaus mit Garage auf dem Grundstück Nr. 2 die Baubewilligung bereits am 12.7.2011 erteilt, welche im Zeitpunkt des Grundkaufes 12/2011 immer noch aufrecht war, und durfte vom bewilligten Bauvorhaben der GmbH auch nicht abgewichen werden. Wenn im Zuge der tatsächlichen Bauausführung dennoch individuelle Anpassungen des bewilligten Bauvorhabens vorgenommen wurden, ist damit keine gänzliche Neuplanung erfolgt.

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

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

Gemäß der eindeutigen Formulierung des Werkvertrages vom 14.6.2012 war Vertragspartner der Bf. als Generalunternehmer ausschließlich die GmbH, was gegen die Bauherreneigenschaft der Bf. spricht.

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

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

In seiner Gesamtheit sprechen daher die Vorplanung und tatsächliche Ausführung aller 4 Doppelwohnhäuser durch die GmbH sowie der Erwerb von bloßem Miteigentum letztendlich für die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch die Bf. Damit ist aber von einer finalen Verknüpfung zwischen Grundkauf und Errichtung der Doppelwohnhaushälfte auszugehen. Nimmt man aber als erwiesen an, dass der Bf. die Vorplanung bekannt war und sie das diesbezügliche Angebot der GmbH im Wesentlichen angenommen hat, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

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

Linz, am 27. August 2018

