

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr , gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.3.2013, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2010 wurde dem Finanzamt der am 19.3.2010 zwischen den Verkäufern G und J und den Käufern Herrn B und Frau A (= Beschwerdeführerin, Bf) abgeschlossene Kaufvertrag auszugsweise folgenden Inhaltes angezeigt:

Die Verkäufer sind je zur ideellen Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft Gst in EZ1 GB-X , welche im Rahmen einer vorgenommenen Grundstücksteilung (Punkt II.) unterteilt wird in: Gst1 (842 m²), Gst2 (221 m²), Gst3 (234 m²), Gst4 (225 m²) und Gst5 (261 m²). Die beiden Käufer erwerben das neugebildete Gst3 (234 m²) zum Kaufpreis von gesamt € 52.416 in ihr je hälftiges Eigentum. Die Besitzübertragung erfolgt mit Einlangen des Kaufpreises am Treuhandkonto des Vertragsverfassers (RA MagA), di. bis 3 Wochen nach Vertragsunterfertigung (Punkte IV. und V.). Sämtliche mit der Vertragserrichtung verbundene Kosten und Abgaben tragen die Käufer.

Die 3,5%ige Grunderwerbsteuer wurde durch den Vertragsverfasser zu ErfNr vom vereinbarten Kaufpreis selbst berechnet und in Höhe von € 1.834,56 abgeführt.

Für das abgetrennte Gst3 wurde die neue EZ2 GB-X gebildet; die Verbücherung des je hälftigen Eigentums der beiden Erwerber erfolgte im Juni 2010.

Die übrigen neu gebildeten Grundstücke (ausgenommen Gst1) wurden von den beiden Verkäufern mit gleichlautenden Kaufverträgen zum selben Kaufpreis, ds. € 224 pro m², am 16.3.2010 (Gst2) und am 19.3.2010 (Gst4 und Gst5) an weitere Erwerber veräußert.

Im Rahmen einer Nachschau des Finanzamtes am 14.12.2012 bei der Gemeinde X wurde eine Überprüfung der bezughabenden Bauakten vorgenommen. Im Akt erliegen dazu an ausgehobenen Unterlagen:

ein Katasterplan; ein Protokoll der Bauverhandlung vom 12.7.2010 zum Gegenstand "... das am 8.6.2010 eingebrachte Ansuchen ... um die Erteilung der Baubewilligung für das Bauvorhaben Neubau Doppelhaushälfte mit Carport auf Gst3" samt festgehaltenem Antrag der Bauwerber auf vorzeitigen Baubeginn; ein Schreiben der Fa. X-Fertighaus vom 11.8.2010 betr. "Bauvorhaben E-GmbH (B und A), ... Gst3, Top 2" zur Baubewilligung vom 20.7.2010, worin diese entsprechend dem Baubescheid bestätigt, dass "die Bauhöhen für das og. Fertighaus ab Oberkante Kellerdecke dem bewilligten Einreichplan entsprechen".

Anschließend wurden in Entsprechung eines Ergänzungsersuchens vom 17.12.2012 dem Finanzamt an Unterlagen vorgelegt:

1. "Rechtsverbindliches Kaufanbot" vom 19.12.2009, abgeschlossen zwischen der Bf, bezeichnet ua. als Anbotsteller, und der Fa. L-GmbH zum "Projekt X, D 99 Walm 22 Grad Haus 2 westseitig", folgenden Inhalten:

"Grundstück:

Laut beigelegtem Plan. Es gelten die tatsächlichen m² lt. Vermessungsurkunde DI ...

Grundstück: Gst ...

m²: (ca.) 220 m²

Kaufpreis Grund € 61.600

Baumeisterarbeiten, Elektriker, Sanitäranschlüsse:

Aushub Baugrube und Keller als Sonderleistung laut Angebot; Elektroinstallation samt Zählerkasten und Hausanschluss laut Angebot; Sanitärinstallation samt Wasser und Kanal samt Zu- und Ableitung sowie Gasanschluss laut Angebot: (zusammen ca.) € 35.000, Eigenleistung.

XX Fertighaus:

Haustyp: D 99, Endhaus, bebaute Fläche 62 m², Nettogrundrissfläche 103 m²

Dachform: Walmdach, Dachneigung 22 Grad

Hauspreis schlüsselfertig gemäß Liefer-Leistungsbeschreibung der Firma X-Fertighaus ... (laut Beilage) ... € 134.900.

.....

Sonderausstattung:

Fußbodenheizung, Sicherheitsglas, Planabänderungspauschale, Deckenverstärkung, Außenwasseranschluss, Schneelastverstärkung ... (zusammen) € 8.830.

Extras :

Edelputz, Parkettböden, Zufahrt, Kamin ... (zusammen) € 5.500.

Kauf-Nebenkosten und sonstige Kosten:

Vertragserrichtungskosten samt Treuhandschaft für Grundkauf ...

RA MagA € 2.200

Vermessungskosten € 1.900

Projektentwicklungskosten L-GmbH pauschal € 9.000 zzgl. 20 % Mwst. fällig nach Rechtskraft Baubescheid und Beginn der Baumeisterarbeiten € 10.800

Raumplanerisches Gutachten ca. € 520

Gemeinde (Erschließungskosten, Kanal, Wasser usw.) ca. € 5.000

Stromanschluss ca. € 2.500

Grundbuchseintragsgebühr 1 % € 616

Grunderwerbsteuer 3,5 % € 2.156

Summe Kaufnebenkosten € 25.672

Gesamtkaufpreis € 271.502

.....

Dieses Kaufanbot wird nur rechtswirksam, wenn alle für das gegenständliche Projekt geplante Einheiten verkauft sind.

Der Anbotsteller verpflichtet sich, wenn alle für das gegenständliche Projekt betreffenden Einheiten verkauft sind, einen separaten Kaufvertrag für den Kauf des Fertighauses sowie der Baumeisterarbeiten inkl. Elektro- und Sanitäranschlussarbeiten mit der Firma E-GmbH , Bauträger ... abzuschließen, sowie alle im Punkt "Kauf-Nebenkosten und sonstige Kosten" angeführten Kosten bei Fälligkeit direkt zu bezahlen.

Ab diesem Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung mit E ist ausschließlich die Firma E Vertragspartner des Kunden und es haftet auch die Firma E-GmbH dem Kunden gegenüber.

.....

Die Firma E-GmbH erhält binnen 30 Tagen nach Vertragsunterfertigung als Kaufpreissicherstellung eine unwiderrufliche Zahlungsanweisung über die Gesamtkaufsumme von ... Fertighaus eines inländischen Kreditinstitutes ...

Grundkauf:

Der Anbotsteller verpflichtet sich, beim Treuhänder RA MagA für den Kauf des Grundanteils die Kaufsumme über:

Grundanteil, Grunderwerbsteuer 3,5 % ..., Grundbuchseintragsgebühr 1 % ..., Vertragserrichtungskosten auf ein vom Treuhänder namhaft zu machendes Treuhandkonto anzuweisen.

Baumeisterarbeiten, Elektriker, Sanitäranschlüsse:

Die Bezahlung des Baumeisters erfolgt nach Abnahme der Bodenplatte/des Rohbaukellers durch den Käufer oder den Fertighaushersteller.

Die Firma E-GmbH sowie der Käufer sind berechtigt, für die Abnahme einen gerichtlich beeideten Sachverständigen zu beauftragen. ...

Fertighaus:

Anzahlung € 4.000 binnen 8 Tagen nach Kaufvertragsunterfertigung mit E.

Die Bezahlung des Fertighauses erfolgt in zwei Teilabschnitten. Nach Errichtung des Hauses außen komplett fertig (Baustufe II) und nach erfolgtem Innenausbau (Baustufe III) gemäß Bestellung ...

....

Der Anbotsteller bestätigt mit seiner Unterschrift, alle relevanten Unterlagen, insbesondere Lageplan, aktuelle Liefer-/Leistungsbeschreibung des Fertighausherstellers inkl. Ausführungszusätze ..., Anbot Baumeister (Bodenplatte bzw. Rohbaukeller, Elektro- und Sanitärarbeiten der Firma E-GmbH), Grundrisse, Schnitte, Ansichten, die XX - Terminschiene sowie eine Kostenaufstellung über die Gesamtbaukosten erhalten, gelesen und zur Kenntnis genommen zu haben. Der Kunde gibt hierüber sein Einverständnis.

....

Der Anbotsteller bleibt 5 Monate ab Unterfertigung an dieses rechtsverbindliche Kaufanbot gebunden. Sollten bis zu diesem Datum nicht die nötigen Käufer für das Gesamtprojekt gefunden werden, so wird dieses Kaufanbot automatisch rechtsunwirksam".

2. "Kaufvertrag/Werkvertrag" vom 13.4.2010 mit der Fa. E-GmbH , wonach die Käufer/Besteller (= Bf und B) den Auftrag zur Lieferung und Errichtung des bestimmten XX -Hauses erteilen; die Errichtung ist durch die Fa. X-Fertighaus als Subunternehmen vorzunehmen.

Der "Haus Preis schlüsselfertig gemäß Liefer-/Leistungsbeschreibung 1/09 ohne Spachteln, netzen, ohne Tapete, ohne Böden, Gutschrift für Eigenleistungen EG/OG, Standardausführung" beträgt € 134.900; zuzüglich Aufpreise für Sonderausstattung (= Fußbodenheizung, Sicherheitsglas, Planabänderungspauschale, Deckenverstärkung, Außenwasseranschluss, Schneelastverstärkung, zusammen € 8.830) beträgt der Gesamtkaufpreis brutto € 143.730.

Weiters wurde ua. vereinbart:

"1. Fixpreisgarantie

a) Der vereinbarte Preis für das Haus ist ein verbindlicher Fixpreis auf die Dauer von 12 Monaten ab Vertragsabschluss, unter der Voraussetzung, dass der/die Käufer die Termine für die Übergabe der abstrakten Bankgarantie bis ... einhalten.

....

3. Lieferbedingungen/Lieferzeit/Montagetermin

a) Die Montage des Hauses ist vom Verkauf des Gesamtprojektes (aller geplanten Häuser) abhängig. Sind in einem Projekt mehrere Häuser geplant, nicht jedoch alle

verkauft, hat die Firma E-GmbH das Recht des Rücktritts vom Vertrag. Die Montage aller geplanten Häuser eines Projektes muss nämlich zur gleichen Zeit erfolgen.

...

6. Baueinreichung

Die Fa. X-Fertighaus wird den Antrag auf Erteilung der Baubewilligung zusammen mit dem vom/von den Käufer(n) unterzeichneten Bauplan und sämtliche vom/von den Käufer(n) binnen 8 Tagen ab Vertragsdatum beizubringenden Unterlagen einbringen. Die Erstellung der Baueinreichpläne wird die Fa. X-Fertighaus vornehmen.

...

7. Schlussbestimmungen

Der Auftrag wird nur ausgeführt, wenn für die 2. Haushälfte oder die, für das Gesamtprojekt geplanten Einzelhäuser, ein Käufer gefunden wird/werden. Der Bautermin ist von der Einhaltung der Termine der/des Käufers der 2. Haushälfte oder der Käufer der geplanten Einzelhäuser abhängig...

Falls zwischen Grund- und Hauskauf ein wirtschaftlicher Zusammenhang entstehen könnte, ist der Käufer eventuell verpflichtet, die 3,5 % Grunderwerbsteuer auch für die von der Fa. E-GmbH sowie der Fa. X-Fertighaus erbrachten Leistungen, zu bezahlen.

Der/Die Käufer erklären, dass eine eventuell vorzuschreibende Grunderwerbsteuer von derzeit 3,5 % des (allenfalls bebauten) Grundstück von ihm/ihnen an das Finanzamt zu bezahlen ist.

...

8. Rücktrittsrecht

b) Für den Fall, dass die Baubewilligung ... abgelehnt wird, kann der/die Käufer kostenlos zurücktreten und verpflichtet/en er/sie sich aber, die Kosten des Bauansuchens und der Baueinreichpläne in der Höhe von € 3.000 zu bezahlen ...".

3. Baubescheid der Gemeinde vom 20.7.2010, ergangen an die Bf und B.

4. Baubeginnanzeige an die Gemeinde vom 4.8.2010, angezeigter Baubeginn am 2.8.2010.

Das Finanzamt hat daraufhin mit zwei Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 27.3.2013, StrNr , der Bf für ihren je hälftigen Erwerb (von den beiden Veräußerern) der Liegenschaftshälfte ausgehend von einer Gegenleistung von je € 52.211,50 (= Grundkaufpreis € 52.416 + Hauspreis € 143.730 + Projektkosten Fa. L-GmbH € 10.800 + Vermessungskosten € 1.900, zusammen € 208.846, davon je $\frac{1}{4}$) die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von je € 1.827,40 (bzw. Nachforderung € 1.368,76) vorgeschrieben und in der Begründung ausgeführt:

"Auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen ist Gegenstand des Erwerbes das Grundstück samt dem darauf zu errichtenden Gebäude (Fertighaus). Die Grunderwerbsteuer ist daher von der Gesamtgegenleistung (Grundstücks-, Gebäude- und Baunebenkosten) zu berechnen.

Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnis dieser Umstände, allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

....

Aus den angeforderten Unterlagen geht eindeutig hervor, dass das auf der Liegenschaft errichtete Doppelwohnhaus nicht vom Grundstückskäufer errichtet wurde, sondern als Gesamtpaket zusammen mit der Liegenschaft erworben wurde. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sind daher auch die Kosten für das Gebäude samt dafür zu zahlende Nebenkosten (Fertigteilhaus, Projektkosten ..., Vermessung)."

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde die Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, die Liegenschaft sei nicht als Gesamtpaket gekauft worden, sondern sei das Gebäude durch von der Bf beauftragte verschiedene Firmen errichtet worden. Ein wesentlicher Teil inklusive Planung, Projektmanagement, Keller und Innenausbau sei durch Eigenleistung von zumindest 1648 Mannstunden erbracht worden. Es habe keine Verpflichtung bestanden, ein Haus der Fa. X-Fertighaus auf dem Grundstück zu errichten. Ein solches sei aufgrund des niedrigeren Preises gegenüber anderen Anbietern und wegen der Doppelhausoption, nicht aber aufgrund eines Gesamtpaketes, ausgewählt worden.

Die Berufung/Beschwerde wurde dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht/BFG) ohne Erlassung einer Berufungs-/Beschwerdevorentscheidung direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Das BFG hat folgende Erhebungen getätigt:

1.) Anforderung und Einsichtnahme in die bezughabenden Bauakten der Gemeinde X , woraus ua. hervorkommt:

Das Bauansuchen wurde im Namen der Bauwerber " B , A " samt den Unterlagen (Einreichplan, Baumassenberechnung) durch die Fa. X-Fertighaus erstellt und am 8.6.2010 eingereicht; der Einreichplan ist von den genannten Bauwerbern unterfertigt. Der Baubescheid vom 20.7.2010 ist an die Bf und B ergangen.

2.) Einsichtnahme in die Bemessungsakten des Finanzamtes zu den übrigen Erwerbern:

Daraus ist zu entnehmen, dass – lt. zwei Anfragebeantwortungen – das gegenständliche "Bauprojekt X " seitens der Fa. L-GmbH mit Inseraten in einer Bezirkszeitung beworben wurde und dazu Bilder von vorhergehenden/bestehenden Projekten gezeigt wurden.

Mit sämtlichen weiteren Erwerbern wurden im Zeitraum zwischen Dezember 2009 und April 2010 in selbiger Vorgangsweise im Wesentlichen gleichlautende Verträge (lediglich adaptiert jeweils hinsichtlich der Art des XX -Hauses und der Sonderwünsche) geschlossen, dh. zunächst im Dezember 2009 und Februar 2010 Anbote/Vorverträge mit der Fa. L-GmbH (entsprechend oben dargestelltem "Rechtsverbindlichen Kaufanbot") und – nach Abschluss jeweils der Kaufverträge über den (bloßen) Grundankauf im März 2010 – in der Folge im April 2010 die Werkverträge mit der Fa. E-GmbH über Lieferung und Errichtung des Fertighauses.

3.) Das BFG hat am 14.5.2014 folgendes Vorhaltschreiben an die Fa. L-GmbH gerichtet:

"1.) Betreffend die Bebauung der Liegenschaft (4 Parzellen) Gst2 bis Gst5 GB X haben die "Anbotsteller" A / B , C / D , F und H im Dezember 2009 bzw. Februar 2010 rechtsverbindliche Kaufanbote/Vorverträge mit der Fa. L geschlossen.

....

2.) In diesen Anboten werden sämtliche Kosten (für Grundstück Gst , ... Fertighaus, Sonderausstattung, Nebenkosten etc.) im Einzelnen bereits aufgeschlüsselt und ua. festgehalten, das jeweilige Kaufanbot werde nur rechtswirksam, wenn alle für gegenständliches Projekt geplante Einheiten verkauft sind.

Anschließend habe der Anbotsteller betr. Hauskauf und Baumeisterarbeiten mit der Fa. E-GmbH einen Kaufvertrag abzuschließen. Zum Grundkauf wird als Treuhänder RA MagA angeführt.

In Anbetracht dessen, dass die Fa. L bei Stellung der Anbote offenkundig bereits ein geeignetes Grundstück (Gst), den Vertragserrichter und Treuhänder sowie eine bauausführende Firma (E-GmbH) "an der Hand hatte", geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Fa. L das "Projekt X " geplant und entwickelt hat und sohin als Initiator aufgetreten ist.

Es darf dazu um eine Sachverhaltsdarstellung über Entwicklung und Ablauf dieses Projektes gebeten werden, wobei insbesondere von Interesse wäre:

- a) Von wem und wie wurde das geeignete Grundstück Gst GB X gefunden ? Welche Vereinbarungen wurden mit den Grundstückseigentümern getroffen ?
- b) Wurde dann das Projekt von Ihnen zwecks Aufteilung und Bebauung, nämlich mit bestimmten Fertighäusern (XX) fertig geplant ?
- c) Wurde dieses Projekt, ab wann und in welcher Form zB in Zeitungsinsseraten etc. beworben ? Um allenfalls diesbezüglich noch vorhandene Nachweise wird gebeten.
- d) Wie ist der Kontakt mit den eingangs genannten Interessenten/letztlich Käufern zustande gekommen, dh. wer ist an wen herangetreten und zu welcher Zeit ?
- e) War zu dieser Zeit von Ihnen die Bebauung mit bestimmten XX -Häusern vorgegeben ?
- f) Hätte demgegenüber auf Wunsch der Interessenten eine gänzlich andere Bebauung, etwa mit Fertigteilhäusern anderer Firmen stattfinden können ?

g) Wurden die vorgegebenen XX -Häuser seitens der Interessenten wesentlich umgeplant, dh. nicht nur im Innenausbau betr. etwaige Sonderausstattung, sondern der Baukörper an sich ? Wenn ja wird um Darstellung gebeten, welcher der Interessenten welche in dem Sinne wesentliche Umplanung konkret vorgenommen hat.

h) Zu welcher Zeit haben diese Umplanungen stattgefunden ?

Waren diese zur Zeit des Abschlusses der Anbote/Vorverträge (Dezember 2009, Feber 2010) mit der Fa. L bereits durchgeführt ?

i) Von wem wurden die Bauansuchen an die Gemeinde erstellt und gestellt ?

j) Der in den Anboten zusammengestellte Kaufpreis für die Errichtung der Häuser stimmt im Wesentlichen mit den Preisen laut anschließend mit der Fa. E-GmbH abgeschlossenen Kaufverträgen überein: Kann davon ausgegangen werden, dass es sich um einen Fixpreis gehandelt hat ?

k) Handelte es sich bei der Fa. E-GmbH um einen Generalunternehmer, der mit sämtlichen Professionisten zwecks schlüsselfertiger Übergabe der Häuser zusammenarbeitet hat und an den die Rechnungen der Professionisten ergangen sind ? ..."

4.) Seitens der Fa. L-GmbH , Geschäftsführer Herrn LL , wurde in dem am 12.6.2014 eingelangten Schreiben folgende Stellungnahme abgegeben:

"Zu a) Laut meinem Kenntnisstand wollten damals die Herrschaften C/D vom Verkäufer ein Grundstück in xx erwerben, das jedoch zu groß und zu teuer war. Aus diesem Grund bot ihnen der Verkäufer einen Teil seines Grundstückes in X an. Welche Vereinbarungen außer dem bezughabenden Kaufvertrag hiezu mit dem Verkäufer getroffen wurden, ist mir nicht bekannt.

Zu b) Fertig geplant wurde das Projekt von mir nicht. Es wurden lediglich entsprechende Bebauungsstudien entworfen.

Zu c) Das Projekt wurde beworben, da C/D nur einen Teil des Grundstückes gekauft haben. Ab wann es beworben wurde, weiß ich nicht mehr.

Zu d) Zuerst trat Herr C an mich heran, um ihn betreffend Bebaubarkeit zu beraten, als er das bezughabende Grundstück bzw. den Kontakt zum Verkäufer bereits hergestellt hatte. Im Zuge dessen wurde von mir auch die Fa. E als Verkäufer des Fertigteilhauses genannt und wurde sodann auch dieser Kontakt hergestellt.

Zu e) Eine Bebauung mit XX -Häusern war niemals vorgegeben und hätte von mir gar nicht vorgegeben werden können, zumal ich ja nicht über das Grundstück verfügt habe. Aufgrund der Bebauungsmöglichkeiten und den Vorgaben der Wohnbauförderung mussten sich allerdings jeweils zwei Partner finden, damit man zusammenbauen konnte.

Zu f) Ja.

Zu g) Ich habe die Interessenten im Wesentlichen nur beraten und ein Basishaus aus dem Katalog geplant. Die Änderungen an den Häusern wurden von E vorgenommen. Viele Arbeiten wurden von den Kunden direkt vergeben. Ich hatte da keinen Einfluss darauf. C/D hatten auch einen eigenen Kellerbauer beauftragt und nicht über E die Keller errichtet.

Zu h) Umplanungen waren nach Abschluss des Kauf/Werkvertrages mit E .

Zu i) Das Bauansuchen samt Plänen wurde von der Firma XX erstellt und wurde dieses von den Herrschaften C/D bei der Gemeinde eingebracht.

Zu j) Es handelte sich nicht um einen Fixpreis, sondern lediglich um eine Kostenaufstellung üblicherweise anfallender Kosten. Ob und welche Arbeiten durch wen zu erstellen war, war jedenfalls offen. Z.B. wurden die Baumeisterarbeiten für den Keller durch die Fa. xxx ausgeführt, zu der ich keinerlei Bezug habe. Auch wurden viele Arbeiten wie zB Innenausbau, die Aussenanlagen etc. in Eigenleistung erledigt. Das komplette Heizungssystem wurde anderweitig vergeben (nicht über XX).

Zu k) Nein. Die einzelnen Leistungen wurden von den Bauwerbern mit den betreffenden Firmen einzeln und direkt ausverhandelt, in direktem Auftragsverhältnis ausgeführt und auch direkt verrechnet. Dabei hatte die Firma E nichts zu tun. Diese hatte lediglich das Fertigteilhaus von XX herzustellen."

5.) Obiger BFG-Vorhalt samt Stellungnahme wurden den Verfahrensparteien zwecks allfälliger Äußerung zur Kenntnis gebracht.

Das Finanzamt GVG hat am 12.8.2014 wie folgt Stellung genommen:

"Zum Antwortschreiben des Herrn LL vom 12.6.2014 wird mitgeteilt, dass auf Grund der vorliegenden Akten und Unterlagen zu diesem Projekt nicht davon ausgegangen werden kann, dass es dem einzelnen Hauserwerber irgendwie möglich gewesen wäre, ohne Einfluss auf das Gesamtbauvorhaben aller vier Häuser wesentliche Änderungen oder gar einen Wechsel des Fertighauslieferanten vorzunehmen.

Dass man auch bei Bauvorhaben von Bauträgern gewisse Eigenleistungen gegen Kaufpreisminderung erbringen kann, ist üblich, aber dass dadurch der Erwerber gleich zum Bauherren des gesamten Gebäudes wird, ist nicht der Fall.

Eine Kontaktaufnahme mit dem Grundverkäufer mag zwar vorab üblich sein, aber die einzelnen zukünftigen Hausbesitzer hätten nur die Möglichkeit gehabt, entweder das von Herrn LL vorgeschlagene "Gesamtkonzept" zu übernehmen, oder abzuwarten, ob bei Nichtzustandekommen des Bauvorhabens die Liegenschaft wieder frei wird und individuell vom Grundbesitzer hätte erworben werden können. Inwieweit das erworbene Gesamtpaket – egal ob durch die Firma von Herrn LL oder die E ausgeführt – durch teilweise Eigenleistungen günstiger wurde, ist aus den jeweiligen beim BFG vorliegenden Unterlagen in den Akten ersichtlich. Die Tätigkeit von Herrn LL ging über eine reine Beratung weit hinaus, zumal Herr LL schon seit vielen Jahren mit XX Reihenhäusern um Käufer wirbt und zu diesem Zweck natürlich versucht – bedingt durch die knappe Grundstückssituation in Tirol – mit Grundstücksverkäufern solche Bauherrnmodelle an den Mann zu bringen. Durch diese Modelle ist aber eine klassische Bauherreneigenschaft der einzelnen zukünftigen Hausbesitzer nicht mehr vorhanden..

Erworben wird der Baugrundanteil zusammen mit einem schlüsselfertigen oder teilschlüsselfertigen Fertigteilhaus, wobei der Keller teilweise in Eigenleistung errichtet werden kann oder – falls gewünscht – auch als Zusatzpaket angeboten wird."

Von Seiten der Bf ist keine Stellungnahme erfolgt.

6.) Einsichtnahme in das Firmenbuch:

Geschäftszweig der Fa. L-GmbH ist neben "An- und Verkauf von Fertighäusern, Konzeption von Fertighäusern, Vermittlung von Baumeisterleistungen" auch die "Projektentwicklung".

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Anzuwenden ist das zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges in Geltung stehende Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idF des BGBl. I 2009/52.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soferne sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuer ist gem. § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gem. § 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 vorbehalteten Nutzungen.

Nach der langjährigen und einheitlichen VwGH-Judikatur (vgl. VwGH 24.2.2005, 2004/16/0210; VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223, u.v.a.) ist unter der Gegenleistung auch alles zu verstehen, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Er bringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - **an wen auch immer** -, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den **Besteuerungsgegenstand** zurückzugreifen. Es ist zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstücks der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird (vgl. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081; VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246 u.v.a.).

Seit dem Erk. vom 24.5.1971, Zi. 1271/69, hat der VwGH in ständiger und umfangreicher Rechtsprechung dargetan, dass für die abgabenrechtliche Beurteilung der Zustand des Grundstückes maßgebend ist, in dem dieses erworben werden soll, dh. in welchem das Grundstück **zum Gegenstand des Erwerbsvorganges** gemacht worden ist; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein.

Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen.

Leistungen, die aufgrund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages zu erbringen sind, sind in die Gegenleistung dann einzubeziehen, wenn die Leistung des Dritten dazu führen soll, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, **in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist** (VwGH 31.3.1999, 99/16/0066; VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 u.v.a.).

Ist der (Grundstücks)Erwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden,

dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude selbst dann anzunehmen, wenn über die Herstellung des Gebäudes ein besonderer "Werkvertrag" abgeschlossen wird (vgl. VwGH 27.6.1991, 90/16/0169; VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014). Der für den Umfang der Gegenleistung maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorganges wird nicht nur bestimmt durch das den Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäft selbst, sondern auch durch **die mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichem oder zumindest objektiv sachlichem Zusammenhang stehenden Vereinbarungen**, die insgesamt zu dem Erfolg führen, dass der Erwerber das Grundstück in bebautem Zustand erhält.

Bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstücks betreffenden Verträgen mit Dritten ist (einheitlicher) für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück **in bebautem Zustand**; diesfalls gehören zur Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb **in einer finalen Verknüpfung** steht (BFH 2.9.1993, II B 71/93, BStBl 1994 II 48; BFH 27.10.1999, II R 17/99, DStR 1999, 2027; siehe zu vor in: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer 1987, Rzn. 88 ff. zu § 5 mit Verweisen auf eine Vielzahl von weiteren VwGH-Erkenntnissen und die bundesdeutsche BFH-Rechtsprechung).

Ein Erwerber erhält somit bei objektiver Betrachtung als **einheitlichen Leistungsgegenstand** das bebaute Grundstück, wenn ihm aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht annähernd konkreten und bis zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Kaufpreis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann.

Im Erkenntnis vom 18.12.1995, 93/16/0072, führt der VwGH aus, dass deshalb, weil der Beschwerdeführer bereits Monate vor dem Vertragsabschluss das gewünschte Objekt ausgesucht habe, seine Absicht darauf gerichtet war, das vollständig geplante Haus, auch wenn es noch nicht gebaut war, zu erwerben. *Die Absicht, ein der detaillierten Planung entsprechend bebautes Grundstück zu erwerben, stand damit bereits vor Vertragsabschluss fest.*

Laut VwGH-Erk. vom 26.3.1992, 90/16/0211, sei die Einbeziehung der Baukosten nicht rechtswidrig, wenn die tatsächlich gegebene **Einbindung** in ein vorgegebenes und vom Erwerber **voll akzeptiertes Gesamtkonzept** es ausschließe, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig "Schaffenden" (= Bauherrn) zuzubilligen. Im Übrigen sei es eine irrite Meinung, dass als Gegenleistung nur jener Betrag heranzuziehen sei, der dem Veräußerer tatsächlich zukomme, weil dabei insbesondere verkannt werde, dass nicht die Bereicherung des Veräußerer sondern der Erwerb des Käufers besteuert werde.

Seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 24.5.1971, 1271/69, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. Erk. vom 15.12.1988, 88/16/0056-0059; 19.5.1988, 87/16/0102-0104 u.v.a.) dargetan, dass der Käufer nur dann als Bauherr angesehen werden kann, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Bauvorhabens Einfluss nehmen kann;
- b) das finanzielle Risiko trage, d.h. nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen sondern alle Kostensteigerungen zu übernehmen habe, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 uva.) und
- c) das Baurisiko trage, d.h. den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist.

Es ist nun besonderes Augenmerk darauf zu legen, dass obgenannte Voraussetzungen **kumulativ** vorliegen müssen und vom Käufer in seiner Eigenschaft bereits als **Eigentümer der Liegenschaft** zu setzen sind.

Der VwGH hat etwa im Erkenntnis vom 17.6.1982, 16/1283/79, ausgeführt, dass allfällige Planungswünsche der Interessenten, solange sie noch keinen Übereignungsanspruch erworben haben, bloß als unverbindliche Anregungen zu qualifizieren sind und den Interessenten noch nicht die Stellung eines Bauherrn verschafft. Mit derlei Anregungen werden keine in der Stellung eines Bauherrn gründende, durchsetzbare Rechte geltendgemacht. Ein vor Abschluss des Kaufvertrages geäußerter Wunsch nach einer Planänderung kann nur als unverbindliche Anregung angesehen werden und rechtfertigt keinen Schluss auf eine allfällige Bauherreneigenschaft (VwGH 27.10.1983, 82/16/0158; vgl. auch VwGH 30.5.1994, 93/16/0096 und VwGH 27.1.1999, 96/16/0142).

Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

Ist jedoch das Bauprojekt in allen Einzelheiten *zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges* bereits geplant, so kann er auf die Gestaltung des Gebäudes regelmäßig keinen Einfluss mehr nehmen. Für die Bauherreneigenschaft kommt es ua. darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Objektes - nämlich auf das Gesamtkonzept und nicht nur hinsichtlich unwesentlicher Änderungen zB im Innenausbau - noch Einfluss nehmen konnte oder ob er bei seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Objekt gebunden war (VwGH 29.1.1996, 95/16/0121).

Im Gegenstandsfall kann an Sachverhalt aufgrund aller vorhandenen Unterlagen/ Verträge und durchgeführten Erhebungen davon ausgegangen werden, dass von der Fa. L-GmbH bzw. deren Geschäftsführer LL ca. im Jahr 2009 ein Planungskonzept für ein "Bauprojekt X" in Form der Errichtung von zwei Fertigteil-Doppelwohnhäusern bzw. vier Doppelhaushälften auf dem Gst GB X erstellt wurde. Dies ergibt sich

daraus, dass zufolge dem Inhalt der Bemessungsakten weiterer Erwerber das "Bauprojekt X" in (zumindest) einem Printmedium vorgestellt und zum Kauf beworben wurde. Aufgrunddessen kann nach Ansicht des BFG den Angaben des LL in seiner Vorhaltsbeantwortung nicht dahin gefolgt werden, dass er lediglich eine "Beratungstätigkeit" geleistet habe, wenn er gleichzeitig zugesteht, ein Basishaus aus dem Katalog (der Fa. XX) geplant, eine "Bebauungsstudie" entworfen sowie auch "das Projekt" beworben zu haben. In diesem Zusammenhang darf auch nicht übersehen werden, dass der Geschäftsgegenstand der Fa. L-GmbH den "An- und Verkauf und die Konzeption von Fertighäusern" sowie insbesondere "Projektentwicklung" umfasst. Ob LL aus Eigenem von dem zur Bebauung verfügbaren Grundstück Kenntnis erlangte oder diesbezüglich einer der späteren Erwerber zunächst an ihn herangetreten war, ist ebenso wie die nicht mehr feststellbaren genauen Zeitpunkte, wann die Planung durchgeführt wurde und die Bewerbung des Projektes in der Zeitung stattgefunden hatte, als nicht relevant zu erachten. In weiterer Folge wurden dann im Zeitraum Dezember 2009 bis Februar 2010 die potentiellen Erwerber für das beworbene Projekt gefunden und wurden mit diesen "rechtsverbindliche Kaufanbote" jeweils über den Erwerb eines abgetrennten Grundstücksanteiles aus Gst GB X samt einem darauf zu errichtenden XX-Fertigteilhaus abgeschlossen. An dieses Kaufanbot war der so bezeichnete "Anbotsteller" für 5 Monate ab Unterfertigung gebunden; Rechtsunwirksamkeit wäre nur eingetreten, wenn bis zum Ablauf (sohin bis ca. Mai 2010) nicht alle Käufer für das Gesamtprojekt gefunden worden wären. In der darin je enthaltenen umfassenden Kostenaufstellung sind ua. "Projektentwicklungskosten" der Fa. L-GmbH enthalten, die bei der Bf mit brutto € 10.800 ausgewiesen sind, was wiederum deutlich darauf schließen lässt, dass von der Fa. L-GmbH das Gesamtprojekt fertig entwickelt und geplant worden war. Laut verbindlichem Anbot haben sich die Erwerber bereits zu dieser Zeit auch verpflichtet, das von LL laut dessen eigenen Angaben vermittelte Bauunternehmen Fa. E für Kauf und Baumeisterarbeiten betreffend Errichtung des Fertighauses heranzuziehen und mit dieser nach gesondertem Grundstückskauf einen separaten Kauf- und Werkvertrag abzuschließen, wobei ua. zu Haftungsfragen, Beibringung einer Bankgarantie/Zahlungsanweisung und Höhe und Zeitpunkt der Anzahlung zum Fertighaus sowie der Bezahlung des Baumeisters Vereinbarungen getroffen wurden; des Weiteren wurde bereits die Verpflichtung eingegangen, die Vertragserrichtung und Treuhandschaft betr. den Grundstückskauf über einen vorbestimmten Rechtsanwalt vorzunehmen. Insgesamt betrachtet bedeutet dies, dass sohin Monate vor dem Grundstückserwerb die komplette Abwicklung des Projektes dahingehend, den Erwerbern ein mit einem Fertigteilhaus bebautes Grundstück zu verschaffen, bereits in allen Einzelheiten festgestanden hat.

Im gegenständlichen Beschwerdefall steht fest, dass in dem am 19.12.2009, dh. mehrere Monate vor dem Grundstückskaufvertrag im März 2010, von der Bf mit der Fa. L-GmbH abgeschlossenen "rechtsverbindlichen Kaufanbot" neben der betr. Grundstücksfläche (Gst, ca. 220 m²) bereits auch der Erwerb eines schlüsselfertigen Fertighauses der Fa. XX im Typ (Doppelwohnhaushälfte) D 99 mit Walmdach festgelegt wurde sowie im Detail die beabsichtigten Eigenleistungen ua. der Bf, insbesondere

Herstellung des Kellers, und sämtliche, nahezu ausschließlich den Innenausbau des Hauses betreffenden Sonderausstattungen (zB Fußbodenheizung, Sicherheitsglas, Dämmung, Deckenverstärkung) und Extras ausgearbeitet wurden, wozu abschließend eine Aufstellung aller zu erwartenden, anfallenden Kosten (betr. Grundstück, Wohnhaus, Vertragserrichtung, Treuhandschaft, Vermessung, Projektentwicklung, Erschließung und aller Abgaben und Gebühren) erfolgte. Mit Kauf- und Werkvertrag vom 13.4.2010 wurde, wie bereits im Kaufanbot vereinbart und vorgegeben, die Fa. E mit der Lieferung und Errichtung exakt dieses Fertighauses samt allen, im Kaufanbot im Einzelnen vereinbarten Sonderausstattungen beauftragt. Der Ausstattungsumfang lt. Werkvertrag weicht vom vormaligen Kaufanbot lediglich dahin ab, dass auf die sogen. "Extras" - nämlich Edelputz, Parkettböden, Zufahrt und Kamin - offenbar verzichtet wurde. Wenn daher die Bf in ihrer Berufung/Beschwerde ohne nähere Erläuterung vorbringt, sie habe einen wesentlichen Teil "inklusive Planung" durch Eigenleistung erbracht, so ist dem zu entgegnen, dass die Planung des gesamten Wohnhauses inklusive auch einem Großteil der Details im Innenausbau bereits Monate vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages, nämlich laut Kaufanbot vom Dezember 2009, abgeschlossen war. Zu diesem Zeitpunkt ist der Bf allerdings noch nicht die Stellung einer Liegenschaftseigentümerin, sondern lediglich die einer bloßen "Interessentin" zugekommen, deren Planungswünsche oder bauliche Einflussnahme, solange sie eben noch keinen Übereignungsanspruch erworben hat, nach der hg. Judikatur bloß als unverbindliche Anregungen zu qualifizieren sind und ihr als Interessentin noch nicht die Stellung einer Bauherrin verschafft (vgl. zB VwGH 27.1.1999, 96/16/0142). Daran ändert auch nichts die zwischen Kaufvertrag und Abschluss des Werkvertrages, sohin nach Erwerb des Übereignungsanspruches, einzig ersichtlich vorgenommene "planliche" Abweichung in Form des Verzichtes nunmehr auf die vormals vereinbarten "Extras", da diese – im Hinblick auf eine "wesentliche bauliche Einflussnahme" - wohl als geringfügig zu betrachten sind.

In diesem Zusammenhalt ist festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH eine "wesentliche bauliche Einflussnahme", wohlgemerkt des (Mit)Eigentümers, nur vorliegt, wenn dem Erwerber ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens (des gesamten Wohnhauses) oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Gesamtprojektes zugestanden ist (vgl. VwGH 27.6.1994, 92/16/0196 u.v.a.). Ausschlaggebend ist daher eine tiefgreifende Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion, demgegenüber in bloßen Änderungen im Innenausbau laut VwGH nur unwesentliche Details zu erblicken sind.

Vorgesagtes gilt zur Gänze auch für den Fall, dass von der Bf etwa ein Haus einer anderen Fertighausfirma ausgewählt worden wäre. Dem diesbezüglichen Einwand, es habe keine Verpflichtung zur Errichtung eines Fertighauses der Fa. XX bestanden und sei ein solches insbesondere aus Kostengründen gewählt worden, kommt insoferne keinerlei rechtliche Bedeutung zu. Das angesprochene "Gesamtpaket" ist nicht ausschließlich gerichtet auf den Erwerb von "Grundstück samt XX -Fertighaus", sondern vielmehr dahin zu verstehen, dass der Erwerbswille von vorneherein, nämlich – wie dargelegt –

zu einem Zeitpunkt, zu dem die Bf noch gar nicht Grundstückseigentümerin war, ganz offenkundig auf den Erwerb eines Grundstückes samt einem Wohnhaus (Grund + Gebäude) gerichtet gewesen ist; in dieser Betrachtung ist völlig unmaßgeblich, welches Fertighaus welcher Fertighausfirma letztlich konkret ausgesucht wurde. Auch die behauptete freistehende Auswahl eines XX -Fertighauses ist zu dieser Zeit (Dezember 2009) jedenfalls noch als bloße "Interessentin" erfolgt, sodass auch aus diesem Umstand keine rechtlich relevante "wesentliche bauliche oder planliche Einflussnahme" abgeleitet werden könnte. Abgesehen davon erscheint dem BFG eine völlig freie Wahlmöglichkeit ausgeschlossen, da es sich einerseits hier um eine Doppelwohnhaushälfte handelt und allein aus diesem Grund schon eine Abhängigkeit von den Vorstellungen der Erwerber der zweiten Wohnhaushälfte gegeben war; auf der anderen Seite handelt es sich beim gegenständlichen "Projekt X" um die Gesamtkonzeptionierung einer Anlage auf mehreren geteilten Grundstücken mit insgesamt zwei – teils je Hälfte umgeänderten – Doppelwohnhäusern, wozu es hinsichtlich Lieferung und Aufstellung aller Häuser einer sehr exakten zeitlichen und technischen Koordinierung bedarf und zB die Montage aller Häuser unbedingt zur gleichen Zeit erfolgen muss (siehe dazu unter Punkt 3. des Werkvertrages v. 13.4.2010 mit der Fa. E zu "Lieferbedingungen und Montage"). Dies wäre bei einer den jeweiligen Erwerbern überlassenen völlig freien Auswahl des Hauses (nach Marke und Type) nach dem Dafürhalten des BFG aber wohl kaum zu bewerkstelligen gewesen.

Im Gegenstandsfall war daher zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages am 19.3.2010 die Planung der gesamten Wohnanlage mit vier Doppel-Fertigwohnhaushälften offenkundig über Initiative der Fa. L bzw. dessen GF LL - wobei im Rahmen der Projektentwicklung, da andernfalls gar nicht möglich, naturgemäß vom Zusammenwirken mit den Verkäufern der Liegenschaft und deren Zustimmung auszugehen sein wird – annähernd bis zur Baureife gediehen und abgeschlossen. Hinsichtlich der "wesentlichen Einflussnahme auf die Planung" ist auf obige Ausführungen zu verweisen, wonach diese als Eigentümer der Liegenschaft zu setzen ist und demgegenüber geäußerte Planungswünsche bzw. eine Mitgestaltung als bloßer Interessent, solange also noch kein Übereignungsanspruch erworben wurde, bloß unverbindliche Anregungen darstellen und nicht die Stellung eines Bauherrn verschaffen, weil damit keine in der Stellung eines Bauherrn gründende, durchsetzbare Rechte geltendgemacht werden. Die Bf hat nach vorliegendem Sachverhalt in ihrer Stellung bereits als Eigentümerin definitiv keine wesentliche bauliche Einflussnahme, dh. eine Änderung an der Gesamtkonstruktion des Gebäudes, mehr vorgenommen. Nach obiger VwGH-Judikatur ist aber dann, wenn einem Erwerber bei objektiver Betrachtung als einheitlicher Leistungsgegenstand aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht annähernd konkreten und bis zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt, als einheitlicher Leistungs-/Besteuerungsgegenstand das bebaute Grundstück zu betrachten. Für die Beurteilung der Gegenleistung maßgeblich ist nicht die äußere Form des Vertrages, sondern dessen wahrer wirtschaftlicher Gehalt iSd § 21 Abs. 1

BAO. Entscheidend ist dabei der gemeinsame Vertragswille, dass dem Erwerber das Grundstück **letztlich bebaut** zukommt. Die Einbindung in ein - wie im Gegenstandsfall - **vorgegebenes** und vom Erwerber voll akzeptiertes **Gesamtkonzept** schließt die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft aus, folglich die Einbeziehung der Baukosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage rechtens ist (vgl. VwGH 26.3.1992, 90/16/0211).

In Anbetracht obiger Umstände stellt sich im Beschwerdefall die Sachlage also nicht so dar, dass die Erwerberin bloß ein (nacktes) Grundstück kaufte und es ihr völlig freistand, ob, wann und wie sie das Grundstück bebaut oder nicht, sondern vielmehr so, dass sie tatsächlich ein offeriertes Grundstück mit herzustellendem Gebäude laut fertiggestellter Planung samt allen diesbezüglich geleisteten Vorarbeiten der Fa. L angenommen und übernommen hat, dh. ein in allen Einzelheiten betr. Projektabwicklung ausgearbeitetes Gesamtkonzept. Es bestand daher im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits eine derart starke Bindung des Grundstückes an das zu errichtende Gebäude, dass als Gegenstand des Erwerbes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Grundstück mit dem Gebäude bezeichnet werden muss. Wenn aber nach der oben dargelegten Rechtsprechung für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges der Zustand maßgebend ist, in dem das Grundstück erworben werden SOLL, das ist der Zustand, in welchem dieses zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist, und im Gegenstandsfall im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses die Projektierung so weit gediehen war, dass der einheitliche Erwerbswille längst nicht mehr nur auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf den Erwerb des Wohnhauses samt Grundstück gerichtet war, dann stellen auch die Kosten des Gebäudes einen Teil der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage dar.

Die Bauherreneigenschaft ist sohin bereits deshalb abzusprechen, weil die Bf auf die Projektierung des Bauvorhabens keinen Einfluss in ihrer Eigenschaft bereits als Eigentümerin des Grundstückes genommen, sondern vielmehr ein zum Zeitpunkt des Erwerbes fertiges Projekt übernommen hat und darin eingebunden wurde. Die oben genannten Voraussetzungen zwecks Erlangung der Bauherreneigenschaft müssen *kumulativ* vorliegen und ist der Bf zumindest die bauliche Einflussnahme als Eigentümerin abzusprechen, sodass zB die Beurteilung der Frage, ob die Bf etwa ein finanzielles Risiko getragen habe, als nicht mehr entscheidungswesentlich dahingestellt bleiben kann (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0095 und 0096). Selbst dann, wenn das finanzielle Risiko beim Erwerber des Grundstücks gelegen wäre, würde dieser - so der VwGH - allein dadurch nicht zum Bauherrn; der Prüfung und Feststellung weiterer Kriterien für die Bauherreneigenschaft (etwa auch des Baurisikos) kann demnach keine entscheidende Bedeutung mehr zukommen.

Abgesehen davon stellt der gegenständlich im Werkvertrag unter Punkt 1. für das Fertighaus samt Sonderausstattung vereinbarte *Fixpreis* (brutto € 143.730), dieser übereinstimmend mit den Preisen im Kaufanbot vom Dezember 2009, laut VwGH-Judikatur ein wesentliches Indiz dar, das gegen die Tragung des finanziellen Risikos

und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft spricht (vgl. VwGH 13.5.2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 uva.).

Nachdem sohin der Bf die Bauherreneigenschaft abzusprechen war, ist die Einbeziehung der Gebäudekosten - deren Höhe im Übrigen unbestritten geblieben ist - in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gerechtfertigt.

Der Einwand der "erbrachten Eigenleistungen" für die - bei Erwerb von Fertighäusern durchaus übliche - Errichtung von Keller und teils im Innenausbau geht ins Leere, da diese (im Kaufanbot veranschlagt mit ca. € 35.000) zusätzlich angefallen sind und ohnehin keinen Eingang in die ermittelte Gesamtgegenleistung gefunden haben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 VwGH-Rechtsprechung vor. Ob und welche Kriterien im einzelnen im Beschwerdefall als erfüllt anzusehen sind oder nicht, ergibt sich anhand der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, sohin allein aus der Lösung von *Tatfragen*, nicht jedoch einer *Rechtsfrage* von "grundsätzlicher Bedeutung". Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 18. März 2016